

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS

avaliku õiguse instituut

Jana Tali

ÜRO SIIRDEHINNA MÄÄRAMISE PRAKTILINE JUHEND ARENGURIIKIDELE – KAS
VÄÄRILINE KAITSE ARENGURIIKIDE MAKSUBAASILE?

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dr. iur. Lasse Lehis

Tallinn

2013

Sissejuhatus.....	4
1. Turuväärtuse põhimõtte algupära ja kujunemine rahvusvaheliseks normiks.....	7
1.1. Turuväärtuse põhimõtte kujunemine	7
1.2. Põhimõtte muutub rahvusvaheliseks.....	8
1.3. Olulised arengud USA-s 1960ndatel.....	9
1.4. USA maksupõhimõtete eksport	9
1.5. Kas uusi põhimõtteid saatis edu?	10
1.6. USA katsed tulla toime siirdehindade probleemiga.....	10
1.7. Rahvusvahelise üldsuse reaktsioon ja uute põhimõtete eksport.....	11
2. Praeguse süsteemi tugevad ja nõrgad küljed.....	13
2.1. Süsteemi tugevad küljed	13
2.1.1. Rahvusvaheline konsensus.....	13
2.1.2. Ajaga kaasaskäimine	13
2.2. Turupõhimõttega soetud probleemid	15
2.2.1. Vastuolu majandusreaalsusega	15
2.2.2. Probleemid võrdlusandmetega	17
2.2.3. Suured rakendus- ja järgimiskulud ning keerukus	18
2.2.4. Õiguskindluse puudumine.....	19
2.2.5. Siirdehinna probleemid: arenenud riikide praktika.....	20
2.3. Probleemid siirdehindadega: arenguriikide perspektiiv	24
2.3.1. Seaduste vaakum ja mittetoimivad seadused	24
2.3.2. Siirdehinnaekspertide, teadmise ja oskuste puudumine	27
2.3.3. Võrdlusandmed: turu eripära	28
3. ÜRO siirdehinna määramise praktiline juhend arenguriikidele.....	31
3.1. Mandaat ja poliitikaküsimused	31
3.2. Arenguriikide siirdehinna juhendi aluseks olev turuväärtuse põhimõtte	33
3.3. UNTPM ja arenguriikide vajadused	35
3.3.1. Tehingu mittetunnistamine	36
3.3.2. Mittemateriaalne vara	39

3.3.3. Andmepäringud: kontserni globaalne kasumiaruanne ja riigis toimunud müügi osakaal globaalse müügi suhtes	43
Kokkuvõte.....	45
Resume.....	48
Lühendid	51
Kasutatud kirjandus	52

Sissejuhatus

Rahvusvahelise maksustamise keskseks temaks on siirdehinnad, kuna ligikaudu 70% maailma kaubandusest toimub läbi hargmaiste ettevõtete. Viimase poolesaja aasta jooksul on siirdehindade valdkonnas olnud üleval küsimus: kuidas jagada tulude maksustamise õigust ja kuidas sobitada erinevaid huvisid. Huvitatud poolte arv aga suureneb pidevalt ning paneb siirdehindade valdkonna senised kokkulepped tõsiselt proovile.

Rahvusvahelise siirdehindade regulatsiooni kujundajaks oli alguses USA, kuid ka sõjast taastunud Euroopa riigid muutusid aktiivseks, peamiselt OECD eestvedamisel. Seega võib järeldada, et rahvusvahelise siirdehindade regulatsiooni on kujundanud arenenud riikide huvid.

Nüüd aga on ajad muutunud ning arenguriigid, ning eelkõige BRIC-riigid, on muutunud oluliseks jõuks rahvusvahelisel areenil, kelle huvi on teha end kuuldavaks ja kes loodavad, et rahvusvaheline siirdehindade regulatsioon väljendab tulevikus ka nende huve.

Arenguriigid on pikka aega olnud siirdehindade osas halvemas seisus. Neil pole olnud kindlat arusaama siirdehindadest, pole olnud siseriiklikku regulatsiooni. Samas on nendes riikides tegutsenud rahvusvahelised ettevõtted, kes on teeninud kasumit, millest kohapeale pole palju jäänud. Kasum on haihtunud maksuparadiisi kahjulike maksutehingute abil ja arenguriigid ei ole suutnud kaitsta oma maksubaasi piisavalt.

Isegi kui arenguriigid on üle võtnud OECD põhimõtteid järgiva siirdehindade regulatsiooni, on neil tekkinud raskusi rakendamisel, kuna regulatsioon on keeruline ning arenguriikidel puuduvad siirdehindade spetsialistid ja tingituna noorest turust ka võrreldavad tehingud.

Kuna OECD on ajalooliselt arvestanud arenenud riikide huvidega, siis annab see eelise arenenud riikidele läbi residentsuse põhimõtte eelistamise allika põhimõttele. Ehk siis võimaldab riski ja suuremat osa kasumist kanda riikidesse, kus hargmaised ettevõtted resideerivad. Nendeks riikideks on reeglina OECD riigid. See on toonud endaga kaasa maksutulu väljavoolu arenguriikidest (peamiselt madala maksumääraga riikidesse) ning tõstnud arenenud riikide maksuõigused eelisseisundisse.

2009. aastal alustas ÜRO tööd arenguriikide siirdehinnajuhendiga, mille eesmärk on võtta arvesse arenguriikide olukorda ja kogemusi. Laiemas plaanis on ÜRO initsiatiiv oluline märk, kuna see on esmakordne, kui arenguriikide maksuhuvid võetakse rahvusvahelised tasandil arvesse.

ÜRO juhend lähtub turuväärtuse põhimõttest, mis on kooskõlas OECD siirehinnajuhistega.

Selline otsus on pannud ÜRO keerulisse olukorda, kuna esiteks on tal vaja vältida konflikti OECD-ga, mis survestab (võib öelda, et OECD juhib aktiivselt ÜRO maksukomiteed, kuna 48% selle liikmetest ja ka esimees on OECD riikide liikmed), et säiliks siirdehindade regulatsiooni *status quo* ja teiseks peab ta arvesse võtma arenguriikide huve.

Turuväärtuse põhimõtte järgimise otsus on toonud endaga kaasa pahameelt arenguriikidelt ja huvigruppidele. Turuväärtuse põhimõtte vastased pooldavad valemil põhinevat jaotusmehhanismi ja riikide kaupa aruandlust arvates, et need on läbipaistvamad ja sobivamad meetodid, mis võiksid vähendada maksudest kõrvalehoidmist ja jätta riikidele suurema osa maksutulust.

Eelnev tekitab küsimuse, kas ÜRO siirdehinnajuhendil õnnestub leida lahendus, mis vastab arenguriikide huvidele ja kas on võimalik, et see lahendus põhineb turuväärtuse põhimõttel. Kas uus rahvusvaheline kokkulepe on võimalik ja kas arenenud riigid nõustuvad jagama oma üleilmset maksutulu partneritega arenguriikidest?

Bakalaureusetöö otsib vastuseid püstitatud küsimustele, analüüsides eelnõu koostamise poliitilisi mõjutusi, tuues välja arenenud ja arenguriikide huvid. Töös antakse ülevaade hetkel kehtiva siirdehindade regulatsiooni saavutustest ning heidetakse kriitiline ja võrdlev pilk turuhinna põhimõttele toetuva siirdehinnasüsteemi tugevatele külgedele ja puudustele arenenud riikides ning vaadatakse, mil määral on see arenguriikides rakendatav.

Uurimusele tausta loomiseks on töö alguses siirdehindade ja turuväärtuse põhimõtte ajalugu. Lisaks tausta loovale väärtusele näitab see peatükk, et turuhinna põhimõtte ei saanud rahvusvahelise kokkuleppe aluseks mitte seetõttu, et see oleks tuginenud mõistlikul majandusteoorial, vaid tänu poliitilistele huvidele. Sellelt platvormilt võiks ennustada ka võimalikke tulevikutendentse. Lisaks nähtub peatükist selgelt, et senistest kokkulepetest on arenguriigid välja jäetud.

Töö teine pool analüüsib põhjalikumalt kolme eri teemat, mida on reguleeritud ÜRO siirdehindade juhendiga. Et näha, kas ja kuidas regulatsioon vastab arenguriikide huvidele, võrreldakse immateriaalse vara, tehingute tunnustamata jätmise ja andmepäringute sätteid OECD ja ÜRO siirdehinnaregulatsioonis.

1. Turuväärtuse põhimõtte algupära ja kujunemine rahvusvaheliseks normiks

Siirdehindadest on põhjust rääkida iga kord, kui vähemalt kaks seotud ettevõtet, nt ema- ja tütarettevõtte või kaks tütarettevõtet, mis kuuluvad samale emaettevõttele, teevad omavahel tehinguid. Nende omavahelise tehingu hind ongi siirdehind.

Siirdehindu on hakatud reguleerima rahvusvaheliselt, kuna pea kõik riigid maksustavad mingil määral ettevõtlustulu.¹ Need riigid leiavad, et hargmaised ettevõtted, mis tegutsevad enam kui ühes riigis, peaksid maksma makse ainult ühe korra, ning iga riik peaks saama maksutulust õiglase osa vastavalt sellele osale ettevõtte tegevusest, mis tehakse vastava riigi territooriumil. Seega ongi siirdehindade regulatsioon see rahvusvaheline kokkulepe, kuidas kujundada hargmaiste ettevõtete kauplemises õiglaseid hindu.

Maksustavate siirdehindade leidmiseks on rahvusvahelise standardina kasutatud turuväärtuse põhimõtet. Põhimõte on sätestatud OECD mudellepingu artikli 9 lõike 1 punktis b.² Põhimõte eeldab, et kui seotud ettevõtted kauplevad omavahel, siis nende tehinguid ei mõjuta välised turujõud sellisel määral kui mitteseotud ettevõtteid. Seetõttu peavad ka seotud ettevõtted kauplema sarnastel tingimustel nagu mitteseotud iseseisvad ettevõtted.

1.1. Turuväärtuse põhimõtte kujunemine

Põhimõte kujunes rahvusvaheliseks standardiks enne, kui seda oli praktikas piisavalt testitud.³

Enne Esimest maailmasõda oli väga vähe riike, kellel oleks olnud rahvusvahelist maksutulu ning maksumäärad ei olnud kõrged. Seega esines suhteliselt harva olukordi, kus kaks riiki oleks soovinud maksustada sama tulu.⁴ Olukord muutus Esimese maailmasõja ajal, kui viidi sisse uued maksud, maksumäärad suurenesid, tuues endaga kaasa potentsiaalse topeltmaksustamise ning tähelepanu probleemile eelkõige USAs, ja ka mujal.

¹ Durst, Michael C.; Culbertson, Robert E., *Clearing Away the Sand: Retrospective Methods and Prospective Documentation in Transfer Pricing Today* Tax Law Review, Vol. 57, Issue 1 (Fall 2003), lk. 42.

² Lõige sätestab: „Kui ettevõtjad järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes sõltumatute (mitteseotud iseseisvate) ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum ja see maksustatakse asjakohaselt.”

³ Durst, Michael C.; Culbertson, Robert E., *op.cit.* lk. 43.

⁴ Langbein, S.I., *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, Tax Notes – Arlington Vol 30 (1986), no 7. lk. 632.

USA oli kõige kiirema reaktsiooniga, kuna tal tuli leida lahendus probleemile, et selle rahvusvahelised ettevõtted nõ lüpsid USAs asuvatelt emasettevõtetelt tulu ning 1935. aastal võeti USAs vastu seadus, kus sätestati, et seotud ettevõtte tuleb võrdsustada sõltumatu mitteseotud ettevõttega ning teda maksustada nii nagu ta kaupleks turuhindadega.

Seega oli USA maksuõiguses sündinud turuväärtuse põhimõte, mis jäi tulumaksuseaduse lõikes 482⁵ püsima kuni paarikümneaastataguste muudatusteni.

Peab mainima, et kuigi nõuti tehingute turuväärtuse leidmist, puudusid vastavad juhendid, mis oleks aidanud selleni jõuda. Kuni 1968. aastani täitsid selle tühimiku kohtute tõlgendused.

1.2. Põhimõte muutub rahvusvaheliseks

Rahvusvahelise topeltmaksustamise probleemiga hakkas tegelema USA Kaubanduskoda ja Rahvaste Liiga. Rahvaste Liiga moodustas 1920ndatel komitee, mille ülesanne oli topeltmaksustamise probleemi uurimine.

Komitee töö tulemusel koostati nn Carroli raport tulu jaotamisest seotud ettevõtete vahel, mille eesmärk oli selgitada välja eri riikide praktika ja luua selle baasil rahvusvaheline konsensus antud teemal.

Konsensuse keskmes oli arusaam, et rahvusvaheliste ettevõtete kasum tuleks jaotada nii nagu jaguneks kasum sarnaste mitteseotud ettevõtete vahel, kes kauplevad teineteisega turutingimustel.

1933. aastal kirjutati raporti tulemused rahvusvaheliseks tulude jagamise lepinguks, mille aluspõhimõtteks sai sõltumatu ettevõtte printsiip.

Rahvaste Liiga korraldas aastatel 1943 ja 1946 konverentsid vastavalt Mexicos ja Londonis, mille tulemuseks olid uued mudellepingud, mis kinnitasid sõltumatu ettevõtte põhimõtet.⁶ Aegamisi hakkasid kõik maksulepingud sisse panema sõltumatu ettevõtte põhimõtet.

⁵ Turuhinna põhimõte on sätestatud USA tulumaksuseaduse lõike 482-1 punktis b (Internal Revenue Code Section 482-1 (b)).

⁶ Hamaekers, H.M.A.L., *Arm's length - how long?* International and comparative taxation : essays in honour of Klaus Vogel. - (2002), lk. 33.

Kuigi põhimõte kui selline oli leidnud oma tee mudellepingutesse, ei olnud ei USA-s ega Euroopas mingit ühist arusaama selle põhimõtte rakendamiseks. Esimene selgitus saabus alles 1970ndate aastate alguses.

Selgust ei toonud asjasse ka kohtuotsused. Nt USA kohtud ei lähtunud aastatel 1935-1962 turuväärtuse põhimõttest, vaid sellest, kas riik on saanud õiglase ja mõistliku osa tulust. Küsimus, kas sõltumatud pooled oleksid sõlminud sama lepingu ja kas on võrreldavaid tehinguid, ei omanud tähtsust.

1.3. Olulised arengud USA-s 1960ndatel

Suutmatust jõustada turuväärtuse põhimõtet ja Teise maailmasõja järgselt suurenenud rahvusvahelise kauplemise maht tõi kaasa rahvusvahelise maksutulu vähenemise. USA-s oli 1960ndatel probleem ettevõtetega, kes viisid oma, eelkõige patentide ja muu mittemateriaalse vara, kasumi siirdehindu kasutades välja tootmis- ja turundusettevõtetesse madala maksumääraga riikides. Võrreldes teiste riikidega mõjutas maksutulu väljavool USA-d rohkem, kuna ta oli aktiivsem kaupleja. Selle probleemi lahendamiseks võeti vastu 1968. aasta seadus, mis pakkus välja kolm sõltumatutel võrdlustehingutel põhinevat meetodit, mille abil mõõta ettevõttesiseseid rahvusvahelisi tehinguid: võrreldava hinna meetod, edasimüügi hinna meetod ja kulupõhine meetod. Olukordadeks, kus võrreldavaid tehinguid ei leita, nähti ette neljas meetod, mis jäeti defineerimata.

1.4. USA maksupõhimõtete eksport

Et USA-s vastuvõetud põhimõtted olid ühepoolsed, siis saadi peagi aru, et rahvusvahelisi tehinguid selliselt reguleerides on tulemuseks topeltmaksustamine. Algas põhimõtete ekspordikampaania ning ookeanitaguseks partneriks valiti OECD. 1979. aastal avaldas OECD raporti „Siirdehindade arvutamine ning hargmaised ettevõtjad“, mis soovitas liikmesriikidel järgida kolme USA meetoditele äärmiselt sarnast siirdehinna meetodit.

Umbes samal ajal jõudsid need põhimõtted ka ÜRO-sse, ning leidsid tee 1978. aasta arenenud ja arenguriikide vahelisse mudellepingusse. Mudelleping järgib üldiselt OECD mudelit, kuid võimaldab suuremal määral maksustada allikatulu. Mudellepingu siirdehinnapõhimõtted on pea samad kui 1979. aasta OECD mudellepingus.

1.5. Kas uusi põhimõtteid saatis edu?

Põhimõtete edukuse kohta võiks otsustada kohtulahendite põhjal. USA-s on palju lahendeid kaasustele, kus tehnoloogiaintensiivse sektori ettevõtted olid loonud tütarettevõtte väljaspool USA-d ning siirdasid sinna kasumit, mis oli tekkinud mittemateriaalse vara kasutamisest või siis mobiilsest tegevusest nagu logistika- või haldusteenus.

USA valitsus ei olnud väga edukas nendes kaasustes, ning neid ei lahendatud ka uusi siirdehinna põhimõtteid järgides, vaid põhiliselt neljanda meetodi alusel. Neljanda meetodina oli kasutusel näiteks mõistlik tulu, mida antud ettevõtte tootmis- või logistikaharu võis teenida või mõistlik protsent, millest lähtudes võiksid eri tütarettevõtted kombineeritud kasumit jagada.

USA-s viidi läbi ka mitu uuringut, mille käigus ilmnas, et eelistatavat võrreldava hinna meetodit kasutati üliharva ning määratlemata neljandat meetodit kasutati sagedamini kui kolme meetodit kokku.⁷

1.6. USA katsed tulla toime siirdehindade probleemiga

1980ndateks oli USA-le selge, et 1968. aasta seadus ei ole piisav, et takistada mittemateriaalse vara väljavoolu USA-st siirdehindade abil. USA ravimiettevõtted siirdasid pärast kulukat uurimistegevust USA-s patendid soodsa maksukliimaga Costa Ricale ja Puerto Ricosse.⁸

USA vastus probleemile oli nn Valge Raamat,⁹ mis tunnistas, et sarnastel tehingutel põhinev süsteem ei tööta, kuna sarnaseid tehinguid sageli pole. Dokumendis pakutakse välja kaks meetodit, mida saab võrreldavate tehingute puudumisel kasutada. Meetodid põhinevad tehinguosaliste tegevuse ja majandusliku panuse analüüsil põhineva kasumi kindlakstegemisel.

Esimest meetodit tuleks kasutada, kui üks tehinguosaline ei kasuta talle kuuluvat tehingu seisukohalt väärtuslikku mittemateriaalset vara. Meetod võrdleb kontrollitud tehingu tootluse määra võrreldava tehingu tootluse määraga: tehingu ärikasum jagatakse kas tehingu kogukulude, müügitulu või tehingu täitmiseks kasutatud varadega.

⁷ Langbein, S.I., *op.cit.* lk. 665.

⁸ Durst, Michael, C., Culbertson, Robert, E., *op.cit.* lk. 62.

⁹ Ibid.

Teine, kasumi jagamise meetod, on asjakohane, kui mõlemad tehinguosalised kasutavad tehingu raames väärtuslikku mittemateriaalset vara või muid unikaalseid varasid. Selle meetodi puhul määratakse kindlaks kasum, mida seotud isikud kontrollitud tehingust peaksid saama ning pärast tegevusanalüüsi jagatakse kasum tehingupoolte vahel sõltuvalt poolte panusest. Iga ettevõtja panuse aluseks on tegevusanalüüs ning panuse suurust hinnatakse niivõrd, kuivõrd see on võimalik olemasolevate usaldusväärsete turuandmete alusel.

Leiti, et need kaks meetodit põhinevad siiski turuväärtusel ja nende tulemusel saadud hinnad on samad, mis oleks olnud ka sõltumatute ettevõtete vahelisel kauplemisel. Selliselt õnnestus Valgel Raamatul laiendada turuväärtuse põhimõtte mõistet.¹⁰

1.7. Rahvusvahelise üldsuse reaktsioon ja uute põhimõtete eksport

Valge Raamat ja pakutud regulatsioon said väga tugeva rahvusvahelise (vastu)reaktsiooni osaliseks, mis mõjutas USA-d otsima kompromisse oma kaubanduspartneritega, enne kui USA sätestas lõplikult oma siirdehindade regulatsiooni. Euroopas mängis aktiivset rolli OECD ning algatas liikmesriikide rahandusministeeriumitega tihedaid arutelusid, mille eesmärk oli töötada välja OECD 1979. aasta siirehinnaregulatsiooni asendav dokument.¹¹

Euroopas toimunud läbirääkimised mõjutasid USA regulatsiooni ning mõju oli ka vastupidine. USA kirjutas sisse plaanitust rohkem viiteid võrreldavatele tehingutele ning OECD nõustus vähemrange võrreldavusstandardiga. USA ja OECD siirdehinna juhised avaldati pea samaaegselt vastavalt 1993. ja 1994. aastal ning võib öelda, et tegu oli paralleelselt kulgeva ja vastastikku mõjutava protsessiga.¹²

Kummaski siirdehinnaregulatsioonis on viis meetodit, sh kolm võrreldavatele tehingutele põhinevat meetodit ja kaks kasumil põhinevat meetodit: tehingupõhine tootluse ja jagatud kasumi meetod.

Seega võib järeldada, et turuväärtuse põhimõtte kujunemine algas USA-s tingituna tema suuremast aktiivsusest rahvusvahelisel turul. USA ei jäänud siiski ainsaks tegijaks, vaid ta pidi

¹⁰ Avi-Yonah, Reuven, S., *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, Virginia law review. - Vol. 15 (Summer 1995), no. 1. lk 101.

¹¹ Durst, Michael, C., Culbertson, Robert, E., *op.cit.* lk 88.

¹² Ibid.

leidma kompromissi rahvusvahelise üldsusega ning selle siirdehindade regulatsiooni mõjutasid arenenud riigid Euroopas.

Nagu näha, ei osalenud arenguriigid siirehindade regulatsiooni kujunemisel. Nüüd aga on ajad muutunud.

Järgmises peatükis vaadatakse hetkel kehtiva ja turuväärtusel põhineva süsteemi positiivseid ja negatiivseid külgi ning ka selle sobivust arenguriikidele.

2. Praeguse süsteemi tugevad ja nõrgad küljed

2.1.Süsteemi tugevad küljed

2.1.1. Rahvusvaheline konsensus

Siirdehindade teema puudutab alati vähemalt kaht osapoolt, seega on nende omavaheline konsensus äärmiselt vajalik. Kui üksmeelt ei saavutata, toob see kaasa hargmaiste ettevõtjate topeltmaksustamise.

Nagu juba esimeses peatükis mainitud on hetkel kehtiv süsteem, mis põhineb mitteseotud iseseisva ettevõtja või võrdlusandmete olemasolul, hoolimata selle teoreetilistest ja praktilistest puudustest, olnud enam kui pool sajandit enamiku maailma riikide aktsepteeritud rahvusvaheline konsensus.¹³

Ühtegi teist süsteemi ei ole üleilmselt testitud ning selle sisseviimine tooks kaasa märkimisväärsed ettearvamatuid kulusid, mida tuleks kanda uue süsteemiga tekkivate praktiliste raskuste lahendamisel ja selle täiendamisel.¹⁴ Lisaks on kulukas ka üleminek uuele süsteemile.

Erinevate siirdehinnaregulatsioonide üle arutlemisel ei tohiks alahinnata rahvusvahelise konsensuse olulisust. Isegi kui siirdehinnajuhenditest tulenevad probleemid oleksid hõlpsasti lahendatavad, ei tohi olla takistusi juhendi eksportimisel ja rahvusvahelise konsensuse saavutamisel. Topeltmaksustamine toob kaasa väga reaalsed majanduslikud kulud, nagu kaubanduse vähenemine ning piiratud ja moonutatud investeerimine.

2.1.2. Ajaga kaasaskäimine

Üks põhjus, miks turuväärtuse põhimõttele rajatud süsteem nii pikalt püsib, on selle pidev areng ja arvestamine muutuvate majanduslike olude ja äripraktikaga. Väidetavalt on turuväärtuse põhimõte piisavalt paindlik, et tulla toime 20. sajandil aset leidnud tohutute muutustega maailma majanduses. Näiteks võib tuua järgmiseid arengud:

¹³ Lühitulevaade eriarvamustest on 1. peatükis.

¹⁴ Durst, M. C., *The Two Worlds of Transfer Pricing Policymaking*, Tax Analysts, January 24, 2011, lk 445.

Esimene areng on seotud tunnistamisega, et võrreldavust on minevikus tõlgendatud liiga rangelt ning sellele järgnenud võrreldavuse mõiste laiendamisega.

1995. aasta siirdehinnajuhistega¹⁵ viidi sisse tulemite jada mõiste (see oli vahetustehing USA-ga, et sundida neid jätkuvalt kasutama võrdlust. Vt p. 1.7). Võib juhtuda, et mitteseotud ettevõtete vahelisel kauplemisel ei ole ainult üks hind teatud tehingule, vaid hinnavahemik. Lisaks selgitati 1995. aasta siirdehinnajuhistes, et võrreldav ei tähenda, et peab olema identne. Mitteseotud ettevõtjate vahelised tehingud erinevad teatud aspektides seotud ettevõtjate tehingutest, ent võivad siiski olla võrreldavad, kas seetõttu, et erinevused ei ole materiaalsed või neid saab mõistlikkuse piires võimalikult ligilähedaseks korrigeerida.

Teine areng on seotud meetoditega. 1995. aasta OECD siirdehinnajuhistega kehtestati viimase abinõuna (2010. aasta muudatusega kaotati meetodite hierarhia ja meetodid võrdsustati) tehingupõhise kasumi meetodite kasutamine. See omakorda näitab, et traditsiooniliste meetodite kasutamine teatud olukordades ei olnud võimalik. Näiteks kui seotud ettevõtete majandusfunktsioonid olid kõrgelt integreeritud ning seetõttu oli peaaegu võimatu hinnata funktsioonidega seotud tehinguid eraldi. Kasumil põhinevad meetodid võimaldavad traditsioonilistest meetoditest tõhusamalt jaotada integreeritusest ja sünergiast tulenevat kasumit hargmaise kontserni eri osade vahel. (Vt ka pkt 1.6). Kaasajal tunnustavad ja kasutavad kasumil põhinevaid meetodeid nii hargmaised ettevõtjad kui ka riikide valitsused.

Kolmas areng on seotud uudsete administratiivlähenemistega siirdehinnavaidluste lahendamises. Üks konkreetne uuendus on siirdehinna eelkokkulepped (edaspidi „APA“). Traditsiooniliselt vaadati siirdehinna auditi käigus minevikus toimunud tehinguid ning hinnati turuväärtuse põhimõtte kasutamist. Retrospektiivse hinnangu võib aga keeruliseks teha asjakohase teabe puudumine ja tagantjärele tarkus. Seevastu APA-de korral keskendutakse oodatavatele siirdehinna probleemidele ja töötatakse välja juba ennetavad lahendused. 1999. aasta sügisel avaldas OECD APA-sid käsitleva raporti, mille eesmärk oli muuta APA-d läbipaistvamaks ja tõhusamaks.¹⁶

¹⁵ “OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhaldurile”, edaspidi „OECD siirdehinnajuhised“.

¹⁶ Owens, J., *Income Allocation in the 21st Century: the End of Transfer Pricing? Should the Arm's Length Principle Retire?* ITPJ May/June 2005, lk 103.

2.2. Turupõhimõttega soetud probleemid

2.2.1. Vastuolu majandusreaalsusega

Peamiselt kritiseeritakse fakti, et turupõhimõtte ei ole kooskõlas majandusteooriaga. Sellest omakorda tuleneb võrreldavuse põhiprobleem.

Nagu ütlevad mitu majandusteadlast, on turuhinna põhimõtte vastuolus majandusliku reaalsusega. Põhimõtte püsib fiskaalsel müüdil, et iga tütarettevõtte ja alaline tegevuskoht hargmaise kontserni sees on eraldiseisev üksus, mis kaupleb vabaturu tingimustes teiste kontsernisisesete üksustega.¹⁷

Hargmaise ettevõtja põhiolemuseks on siiski potentsiaal toimida ühe üksusena maailmaturul, et saada nii konkurentsieelis.¹⁸

Peamiselt seletatakse hargmaise kontserni olemasolu mõttekust (kulude) internaliseerimise teooria kaudu, mis ütleb, et hargmaised kontsernid eksisteerivad, kuna nende struktuur tagab nii turu- kui ka turuvälised eelised.¹⁹ Hargmaise kontserni struktuur võimaldab vältida (internaliseerida) tehingukulusid, sh teadus- ja arendus-, tehingu-, teabehanke-, juhtimis- ja finantseerimiskulusid. Võime efektiivselt kulusid internaliseerida on hargmaise kontserni võtmeomadus ja oluline kasumlikkuse allikas.²⁰

Kui arvestada välja turupõhine tootlus iga hargmaise kontserni ettevõtja kohta eraldi tuleks tulemus väiksem kui kogu kontserni tootluse kasum. Jääkkasumit, mis tekib osapoolte kauplemise tulemusel, ei saa määrata ühelegi ettevõtjale. Jääkkasum on hargmaisele kontsernile omane mastaabi- ja sünergiaefekti läbi tekkiv eelis. Turuväärtuse põhimõtte ei võta arvesse hargmaise kontserni suuremat efektiivsust.²¹ Seega ei saa turuväärtuse põhimõtte kohaselt jagada

¹⁷ Hamaekers, H.M.A.L., *The arm's length principle and the role of comparables.*, Bulletin for International fiscal documentation, Amsterdam Vol 46 (1992) no 12, lk 604.

¹⁸ Avi-Yonah ja Benshalom väidavad, et järjest suurem haigimaiste ettevõtete juhtimise tsentraliseerimine on muutnud turuväärtuse printsiibi aegunuks ning põhimõtte keskne loogika ei ole kooskõlas reaalsusega: "Turuväärtuse põhimõtte keskmes on põhimõtte, et iga hargmaise kontserni ettevõtja kaupleb teise ettevõtjaga nii nagu kauplevad kaks iseseisvat ettevõtjat omavahel. See ettekujutus ei vasta tegelikult olukorrale ja ei ole üllatav, et turuväärtusel põhinev süsteem ei too oodatud tulemusi, vt. Avi-Yonah., Reuven, S., Benshalom, I., *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper no 221, October 2010. lk 14.

¹⁹ Durst, M. C., *op.cit.* lk 445.

²⁰ Avi-Yonah, Reuven, S., Benshalom, I., *op.cit.* lk 9.

²¹ Hamaekers, H.M.A.L., *op.cit.* lk 606.

ära kulud, mis oleks tekkinud mitteseotud iseseisvale ettevõtjale, kuna hargmaine kontsern on loodud, et hoida ära iseseisvate ettevõtete vahel kauplemisel tekkivaid kulusid. Iga siirdehinna reegel, mis määrab meelevaldselt jääkkasumi ühele organisatsiooni osale moonutab majanduslikku reaalsust.²²

Põhjus miks turuväärtuse põhimõte 1960ndatel kasutusele võeti ja seadustesse sisse kirjutati, oli ebapiisav teave hargmaiste ettevõtete käitumise kohta. Seaduselojad ootasid ilmselt, et integreeritud ettevõtete rühmad, kui neil puudub maksudest kõrvalehoidmise motivatsioon, käituvad grupisiseste tehingute korral turupõhimõttest lähtuvalt. 1960ndate keskel, kui tekkis rohkem kogemust integreeritud majandusrühmituste käitumise kohta, näitas majandusanalüüs, et see ootus ei vasta tegelikkusele, sest mida integreeritum oli hargmaine kontsern, seda suurem oli surve teha tehinguid mitte turuhinnaga ja seda maksustamisega mitteseotud põhjustel.

Tõepoolest, kuni 20. sajandi teise pooleni hindasid ettevõtted grupisiseseid tehinguid turutingimustel. Enne 20. sajandi teist poolt olid küll olemas hargmaiseid ettevõtjaid, kuid transport, kommunikatsioon ja andmetehnoloogiad, mis olid vajalikud nende haldamiseks tsentraliseeritud viisil, olid vähem arenenud kui kaasajal.

Isegi kõige rohkem tulevikku vaatavad hargmaised kontsernid olid praktilistel põhjustel sunnitud laskma kontsernisestel hindadel kujuneda iseorganiseeruvate ja -toimivate turumehhanismide toel, mis kujundasid ka mitteseotud iseseisvate ettevõtjate vahelise kauplemise hindu.²³ Seega tundub väga tõenäoline, et isegi kontrollitud kontsernide ettevõtjate kauplemist mõjutas turudünaamika, mille tulemuseks oli loomulik eneseregulatsioon, ning seega „jäigi mulje“, et see vastab turuväärtuse põhimõttele.

Hoolimata 19. sajandi lõpu ja 20. sajandi alguse leiutamise lainest oli hargmaiste ettevõtjate tegevus enne Teist maailmasõda palju suuremal määral seotud tehase või kontori füüsilise asukohaga ja füüsilise tegevusega kui tänapäeval tekkinud kergesti teisaldatav intellektuaalomandi põhine tegevus.²⁴

²² Avi-Yonah, Reuven, S., *op.cit.* lk 115jj.

²³ Durst, Michael, C., Culbertson, Robert, E., *op.cit.* lk 47-48.

²⁴ Ibid.

2.2.2. Probleemid võrdlusandmetega

Kontseptuaalsed vajakajäämised, millele juhiti tähelepanu eelmises peatükis, ongi turuväärtuse põhimõtte põhiprobleemide põhjustajad võrdlusandmete puudumine teebki põhimõtte ellurakendamise keeruliseks.

Osades majandusharudes on hargmaiste kontsernide teke paratamatu, kuna mitteseotud ettevõtete kaudu tegutsemine on majanduslikult võimatu.

Näiteks suurtel turgudel ei ole otstarbekas, et tootjad ja turustajad on iseseisvad mitteseotud ettevõtjad. Siirdehindade seisukohalt tähendab see aga seda, et hargmaise kontserni ettevõtjatevahelistele tehingutele sarnaseid võrdlustehinguid vabarutul eksisteerib väga harva, kui üldse.²⁵

Võrdlusandmed võisid olemas olla 80 aastat tagasi, kui siirdehinnaregulatsioon oli alles kujunemisjärgus. Sel ajal ei võimaldanud olemasolev transpordi- ja sidetehnoloogia geograafiliselt hajutatud hargmaiseid ettevõtjaid tsentraliseeritult hallata. Seetõttu tegutsesid hargmaise kontserni liikmed eraldiseisvate üksustena ja oli ilmselt mõistlik tehinguid või tulu mitteseotud ettevõtjate andmetega võrrelda.

Tänapäeval on võimalik juhtida hargmaist kontserni distantsilt ning kontserne tekib igas majandusharus ja maailmajaos, kus kontrollitud tehingud toovad endaga kaasa olulisi majanduslikke eeliseid. Reeglina on nendel turgudel majanduslikult võimatu mitteseotud iseseisva ettevõtte püsida (nt kui turustajad on majanduslikult sõltumatud tootjatest). Seetõttu on äärmiselt ebatõenäoline, et sellistel turgudel on olemas siirdehinna määramiseks vajalikud võrdlusandmed.²⁶

Kriitikud väidavad, et nii palju kui ka ei püüta teha funktsioonide analüüsi, eesmärgiga leida sõltumatuid võrdlusandmeid, mis on mõistlikult sarnased hargmaise kontserni andmetega, ei leita

²⁵ Näiteks USA autotööstuses ei ole iseseisvaid turustajaid, seega on võimatu määrata kindlaks turuväärtuse põhimõttel teise riigi tootja USAs asuva turustaja tütarettevõtte kasumlikkust, kuna selleks on vajalik ühe või enama iseseisva USA autoturustaja olemasolu, kes tegutseks majanduslikult sarnastes tingimustes ja kes kaupleks mitteseotud iseseisva ettevõtjaga.

²⁶ Avi-Yonah, Reuven, S., Benshalom, I., *op.cit.* lk 4jj.

neid just kuigi sageli. Selliseid võrdlusandmeid ei leita ega ole leitud piisavalt regulaarselt, et see võiks olla toimiva siirdehinnaregulatsiooni aluseks.²⁷

2.2.3. Suured rakendus- ja järgimiskulud ning keerukus

Võrdlusandmete puudumine tekitab omakorda veel ühe probleemi. Maksuametid nõuavad, et hargmaised ettevõtjad esitaksid oma tulud nii, et kokkuhoitud kulud oleks jagatud hargmaise kontserni ettevõtjate vahel vastavalt turuväärtuse põhimõttele. See nõudmine on ebarealistlik ning ei ole täidetav, kuna hargmaise kontserni ülesehitus aitab mitteseotud ettevõtete äritegevuse kulusid internaliseerida ja seega kokku hoida. Lisaks motiveerib see hargmaiseid ettevõtjaid oma tehinguid üles ehitama nii, et nende maksukoormus oleks väiksem. Kuna grupisisesed tehingud on suhteliselt soodsad, püüavad hargmaised ettevõtjad nihutada oma sissetulekud madala maksumääraga riikidesse ja mahaarvamised kõrge maksumääraga territooriumile.²⁸

Maksuametid on sellele vastanud koormavate ja rangete siirdehinnareeglitega, mis muuhulgas sunnivad järgima rangeid dokumentatsiooni kohustusi ning avaldama kontsernisese hinnakujunduse meetodeid.

Need nõudmised piiravad küll hargmaiste ettevõtjate võimet tulusid kõrvale suunata, kuid eesmärgi saavutamise hind on kõrge siirdehinnareeglite järgimine, kontroll ning võimalikud kohtuvaidlused on väga kulukad.

Kulukuse ja keerukuse probleem on suurem USA-s kui Euroopa OECD riikides, kuna USA viis sisse parima meetodi nõude.²⁹

USA-s on kõik seadusega lubatud meetodid – kulupõhine, edasimüügi hinna, tehingupõhise tootluse ja jagatud kasumi meetod – reeglina võrdväärased, kuid tuleb valida meetod, mis annab asjakohases situatsioonis turuväärtuse põhimõtet järgides kõige usaldusväärsema hinna või tulemuse. Meetodi valimisel peab silmas pidama kaht faktorit, nt võrreldavust vabaturu olukorraga ning andmete ja eelduste kvaliteeti. Ebapiisava võrreldavuse korral tuleb andmed sobivaks korrigeerida.

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid. lk. 10.

²⁹ OECD loobus parima meetodi nõude sisseviimisest, vt turuväärtuse põhimõtte kujunemislugu ptk-s 1.7.

Praktikas viib parima meetodi reegel kõigi meetodite kohaldatavuse analüüsini. Et vältida administratiivkaristust, mis kohaldub, kui maksuamet korrigeerib hindu, peab parim valitud meetod olema piisavalt ja ajakohaselt dokumenteeritud.³⁰

Nagu juba mainitud, toob nõudmine jagada kokkuhoitud kulud vastavalt turuväärtuse põhimõttele endaga kaasa suure töökoormuse ja kulud nii maksuametitele kui ka hargmaistele ettevõtjatele. Paljudes riikides on siirdehinnaregulatsiooni asjakohaseks rakendamiseks palgatud suur hulk spetsialiseerunud audiitoreid. Mitmes riigis tegutsevad lisaks maksuametile ka siirdehindade auditile spetsialiseerunud ametiasutused. Kui riigid ei pööraks siirdehindadele vajalikku tähelepanu, kaoks nende maksutulu riikidesse, kel on paremini koolitatud ja võimekamad maksuametnikud.³¹

Lisaks on turuväärtuse põhimõte vastuolus ettevõtluse võrdsusprintsipiga: peab ju hargmaiseid ettevõtjaid kohtlema nagu nad oleksid mitteseotud ja iseseisvad, mis vastavalt OECD-le on turuväärtuse põhimõtte aluseks. Võrdsus kohtlemises on aga kadunud, eelkõige seetõttu et tehingud mitteseotud ettevõtete vahel ei too kaasa sellisel määral administratiivkohustusi.

2.2.4. Õiguskindluse puudumine

Olenemata sellest, et süsteem on kallis ja nõuab pingutust, et seda järgida ja jõustada, ei too see kaasa õiguskindlust ei ettevõtetele ega maksuametitele, et mõlemalt poolt tuleb turuväärtuse põhimõtet rakendades sama tulemus.

Eriarvamused tekivad sadade miljonite dollarite jaotamise üle ning tavaliselt on lahenduseks tulude jaotus, mis ei esinda ei maksumaksja ega ka valitsuse positsiooni, mis omakorda seab küsimärgi alla olemasolevate reeglite kontseptuaalse mõistlikkuse.³²

Et ei ole võimalik ette arvata, kas ettevõtte esitatud raamatupidamis- ja siirdehinnaaruandeid aktsepteeritakse, on ebakindluse tekkimine nii ettevõtjates kui ka nende investorites loogiline tagajärg.

³⁰ Avi-Yonah, Reuven, S., Benshalom, I., *op.cit.* lk 9.

³¹ Hamaekers, H.M.A.L., *op.cit.* lk 36.

³² Durst, M. C., *It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws*, Tax Analysts January 18, 2010, lk 250.

Ebakindlus ei puuduta ainult maksumaksjaid. Selgete standardite puudumine ning võimalus suunata tulu turuväärtuse põhimõtte abil madala maksumääraga riikidesse, kuna lepingujärgselt on sinna viidud mittemateriaalne vara ja riskid, ei võimalda riikidel ennustada ettevõtte tulumaksu täpset tegelikku suurust.

Fakt, et maksumaksjatel ja rakendusametitel puuduvad toimivad standardid turuväärtuse põhimõtte järgimise kontrollimiseks tähendab, et vaidlused väga suurte summade üle lahendatakse kohtus, läbirääkimiste teel teiste riikide valitsustega, APA-de abil või advokaatide kaasabil kohtuvälisel teel. Enamasti on juurdepääs nendele lahenditele andmekaitse nõuete tõttu piiratud. Sellest hoolimata ei ole selliste suurte summadega asjade lahendamine ja nende salastamine ning avalikkuse järelevalve võimaluse välistamine maksusüsteemile tervislik.³³

2.2.5. Siirdehinna probleemid: arenenud riikide praktika

Siirdhinnareeglite mittetoimimise ja tulu alalaekumise probleem ei ole ainult teoreetiline. Viimasel ajal on seoses majanduskriisiga ja riikide suure võlakoormusega hakatud eelarve täitmise puudustele pöörama suuremat tähelepanu. Nt leidis Euroopa Parlamendi Sotsiaaldemokraatide ja Demokraatide Progressiivse Alliansi fraktsiooni aruanne,³⁴ et mh ka siirdehinna pettuste tõttu läheb Euroopa Liidus aastas kaduma 1 triljon eurot maksuraha. Selle summa sisse mahub nii maksupettus, mis moodustab suurema osa (850 miljardit) kui ka maksudest kõrvalehoidmine (150 miljardit eurot). Maksudest kõrvalehoidmine hõlmab juriidiliselt korrektseid maksuskeeme, mis siiski ei kasuta seadust nii nagu seadusandja seda koostamisel ette on näinud. Juriidiliselt korrektsed on ka siirdehinna manipuleerimised.

Üks moodus siirdehindu kasutades maksukoormust vähendada on kanda tulutoova vara omand madala maksumääraga jurisdiktsiooni. Mida liikuvam on vara ja mida keerulisem on turuväärtuse põhimõtte rakendamine (kui puuduvad võrdlusandmed), seda tõenäolisem on skeemi kasutamine. Ebakorreksete siirdehindade mitteavastamisele aitab kaasa ka vähene transpertsus: osad (maksuvabad) jurisdiktsioonid ei avalda nende juures tegutsevate ettevõtjate identiteeti ja kasumit ning ettevõtjad ise ei ole huvitatud sellest, et avastataks nendega seotud

³³ Avi-Yonah, Reuven, S., Benshalom, I., *op.cit.* lk 9jj.

³⁴ Euroopa Parlamendi Sotsiaaldemokraatide ja Demokraatide Progressiivse Alliansi fraktsiooni aruanne.

Arvutivõrgus

http://www.socialistsanddemocrats.eu/gpes/media3/documents/3842_EN_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf (18.05.2013).

ettevõtja maksuparadiisis ja ei anna maksuametitele sellekohast teavet. Siirdehindade korrektsust ei ole võimalik hinnata ka kontsernide raamatupidamisaruannete põhjal, sest nendes näidatakse reeglina tehinguid iseseisvate pooltega ja seotud tehinguid ei näidata.

Euroopa Liidus kehtivate ettevõtluspõhimõtete, nagu asutamisvabadus ja kapitali vaba liikumine, taustal on ettevõtjate tegevusvabadus loomulik, kuid vastavalt viidatud uurimusele võimaldab nendesamade põhimõtete ärakasutamine maksukohustusest kõrvale hoida. Euroopa Liit on teinud palju, et ühisturul kauplemist mugavamaks ja vähemkoormavaks muuta, nt kaotanud kinnipeetava maksu intressidelt, litsentsitasudelt samuti ema- ja tütarettevõttevahelistelt dividendidelt jms. Samas on ta astunud vähem samme ettevõtja piiramiseks ja pole nõudnud suuremat transpertsust ega viinud sisse kohustust avaldada senisest rohkem teavet.

Probleem ei piirdu ainult Euroopa Liiduga. Viimasel ajal on palju kõneainet pakkunud USA tehnoloogiagigantide ülimald maksukoormus. Suured ettevõtted nagu Google, Apple jms maksavad võrreldes tavakodanikuga äärmiselt vähe makse.³⁵ Siinkohal lisandub veel üks põhjus, nimelt on industriaalajastule loodud maksuseadused tänapäevasele digitaalmajandusele jalgu jäänud. Selliste suurettevõtete nagu Apple, Google, Amazon, Hewlett-Packard ja Microsoft kasum ei tule füüsiliste kaupade, vaid intellektuaalomandi litsentseerimisest või digitaaltoodete müügist.

Apple oli üks esimesi, kes hakkas kasutama tehnoloogiagigantide seas levinud maksuskeemi, mille eesmärk on viia tulud USA-st välja, vähendada grupi maksukoormust ning milleks kasutati kaht Iiri ja ühte Madalmaade ettevõtet.³⁶

³⁵ Kuigi infotehnoloogia on USA suurimaid ja suurima väärtusega tootmisharusid, maksab suur osa nendest kõige vähem maksu. Viimase kahe aasta jooksul on Standard & Poor 500 tehnoloogiaettevõtted, sh Apple, Google, Yahoo ja Dell, maksnud keskmiselt kolmandiku võrra vähem maksu kui muud S. & P ettevõtted. Allikas: Duhig, C., Konieniewski, D., How Apple Sidesteps Billions in Taxes, New York Times, April 28, 2012 Arvutivõrgus: http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=1&_r=3 .(19.05.2013).

³⁶ Skeemi ingliskeelne nimetus on “*Double Irish Dutch Sandwich*“. Skeemi kasutavad intellektuaalomandi omavad USA ettevõtjad. USA emaettevõtja kannab intellektuaalomandi omandiõiguse Iirimaal asutatud, kuid maksuparadiisi, nt Bermuda saarte maksuresidendi ettevõttesse. (Iirimaal asutatud ettevõtte maksuresidentsus on riigis, kus asub selle juhatus.) Seesama Iiri ettevõtja annab intellektuaalomandi all-litsentsiga kasutada Madalmaade ettevõtjale, kes omakorda teeb all-litsentsi Iiri ettevõtjale, kes on Iiri maksumaksja. Iiri maksumaksja 100%-line omanik on maksuparadiisi residendist Iiri ettevõtte. Iiri maksumaksja annab all-litsentsi alusel intellektuaalset omandit kasutada teiste riikide (v.a USA) ettevõtjatele. Kui Iiri maksumaksja saab litsentsitasu, siis jätab ta saadud litsentsitasust omale väikese kasumimarginaali (tavaliselt 10-15%) ja suunab ülejäägi Madalmaade ettevõtjale, kes omakorda jätab omale väikese marginaali ja saadab ülejäägi Bermuda maksumaksjale. Iiri ja Madalmaade

Ajendatuna kirjeldatud arengutest on Euroopa Liit on nii üks kui ka koostöös USA-ga³⁷ hakanud tegema samme transparentsuse suurendamise suunas,³⁸ et võidelda maksudest kõrvalehoidumisega ja muuta maksukogumine tõhusamaks. Neid arenguid tuleb näha positiivsena ka seetõttu, et see tagab EL-ile tugevama positsiooni rahvusvahelistel foorumitel (OECD, G8 ja G20).

Siirdehinnamanipulatsioonide lahendamiseks on Euroopa Liit teinud edusamme³⁹ riikide kaupa aruandluse sisseviimisel, nt on täiendatud raamatupidamisarvestuse⁴⁰ ja läbipaistvuse direktiive.⁴¹ Hetkel kehtib riikide kaupa aruandluse nõudmine Euroopa Liidu börsiettevõtetele, mis tegutsevad nafta-, gaasi-, kaevandus- või puiduäris ja eraomandis olevatele suurettevõtetele. Parlament on kutsunud üles seda laiendama kõikidele sektoritele.⁴² Ettevõtted peaksid avaldama andmeid näiteks äriühingu tegevuse iseloomu ja tema geograafilise asukoha, käibe, täiskohale vastava töötajate arvu, maksude-eelse kasumi või kahjumi ning saadud avalike toetuste kohta riikide kaupa, avaldamist kontserni tehingute kohta tervikuna. Aruandes maksude, litsentsitasude ja boonuste näitamine vastuvõtjariigile on oluline samm edasi maksutransparentsuses ning samuti korruptsiooni- ja rahapesuvastases võitluses. Maksuametid saaksid andmete põhjal

ettevõtjate riiki jäetud marginaalid vastavad siirdehinnareeglitega sätestatud miinimumile. Maksustamise koha pealt on see väga soodne, kuna Iiri maksumaksja peab tasuma makse ainult Iirimaale jäetud marginaali pealt. Madalmaade ettevõtjale tasutud litsentsitasud saab saadud litsentsitasudest maha arvata. Samuti ei kohaldata Madalmaade ettevõtjale litsentsitasu maksmisele kinnipeetavat maksu. (Intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi kohaselt maksuvabad) Samuti ei kohaldata Madalmaad kinnipeetavat maksu Bermuda Iiri ettevõtjale tasutud litsentsitasule. Bermuda ei maksusta Iiri ettevõtja saadud litsentsitasusid. Et vähendada USA lahkumismaksu summat tuleks intellektuaalomand üle kanda suhteliselt varajases arengustaadiumis, kui tal ei ole veel suurt väärtust. Allikas: <http://www.pearse-trust.ie/blog/bid/86105/US-Companies-Their-Use-Of-The-Double-Irish-Dutch-Sandwich>.

³⁷ Üks näide on USA FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) lepingud, mis sõlmitakse küll EL-i riikide valitsustega kahepoolsetl. (EL-USA lepingut kahjuks ei sündinud) Lepingu kohaselt edastaksid välisriikide pangad alates 2014 infot neis pankades asuvate USA kodanike kontode kohta.

³⁸ Näiteks üritatakse lõpule viia hoiuseintresside maksustamise direktiivi (Nõukogu direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta) täielikult rakendada. Seni on Austriale ja Luksemburgile erandina lubatud automaatse infovahetuse asemel kohaldada maksu kinnipidamist, mis ühe isikustamata summana pangakonto omaniku päritoluriiki üle kanti. Alates 1.01.2015 alustab Luksemburg hoiuseintresside info automaatse edastamist. Direktiivi lõplikku vastuvõtmist takistavad veel Austria ja 5 Euroopa Liidu naaberriiki.

³⁹ Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu 22. mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. lk 5. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf (19.05.2013).

⁴⁰ Direktiivid 78/660/EMÜ (Neljas nõukogu direktiiv) ja 83/349/EMÜ (Seitsmes nõukogu direktiiv)

⁴¹ Direktiiv 2004/109/EÜ (Läbipaistvuse nõuete ühtlustamise direktiiv)

⁴² Euroopa Parlamendi resolutsiooni ettepanek maksupettusest, maksudest kõrvalehoidumise ja maksuparadiiside vastase võitluse kohta. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&mode=XML&reference=A7-2013-162&language=ET>. (19.05.2013)

hinnata kauplemise vastavust turutingimustele ning ettevõtteid, kes ei ole turuväärtuse põhimõtet järginud kergemini tuvastada.

Lisaks on Euroopa Liit poolel teel soovitatud ettevõtete ühise konsolideeritud tulumaksubaasi sisseviimisel, mis aitab lahendada konflikti selle vahel, kuidas kontsernid esitavad oma raamatupidamisandmeid ja viisil, kuidas neid maksustatakse. Raamatupidamise seisukohalt on tähtsad kontserni tulemused, maksustamise seisukohalt aga individuaalse ettevõtja majandustegevuse andmed. Seega on grupi raamatupidamisaruanne maksunduse seisukohalt kasutu. Seetõttu oleks riikide kaupa aruandlus iga ettevõtja maksukohustuse määramiseks parim lahendus. Lisaks saaks maksuhaldur hinnata, kas kontserni kasum ja maksukohustus on mõistlikult jaotatud. Mõistliku jaotamise üle saaks otsustada, võrreldes tulemusi eelnevalt kokkulepitud kasumi jaotamise valemiga.

2.3. Probleemid siirdehindadega: arenguriikide perspektiiv

2.3.1. Seaduste vaakum ja mittetoimivad seadused

Hiljutises Euroopa Komisjoni uuringus⁴³ siirdehindade kohta arenguriikides leiti, et siirdehindade perspektiivist võib arenguriigid jagada kolmeks: riigid, kellel puudub siirdehinnaregulatsioon; riigid, kes võteavad selle vastu lähitulevikus ja riigid, kellel on toimiv siirdehinnaregulatsioon.

Riigid, kelle siseriiklikus õiguses puudub siirdehinna regulatsioon, kasutavad maksustamise vältimise vastaseid sätteid kontrollitud tehingute hindamiseks. Mitme arenguriigi seadustes on olemas siirdehinnasätted, kuid neil puuduvad rakendussätted ja seega on need puudulikud, nagu Beninis, Etioopias ja Zimbabwe.

Osad tärkava turumajandusega ja arenguriigid on siiski viinud sisse toimiva siirdehinnaregulatsiooni, sh Brasiilia, Hiina, Egiptus, Fidži; Indoneesia, Keenia, Leedu, Põhja-Mariaanid, Filipiinid, Sri Lanka, Tai, Uruguay, Venezuela ja Vietnam.⁴⁴

Riigid, kellel puudub siirdehinnaregulatsioon, täidavad seadusetühimiku arenenud riikidest imporditud siirdehinnaregulatsiooniga. Seejuures juhtub suhteliselt sageli, et riigid on importinud siirdehinnaregulatsiooni, saamata täielikult aru regulatsiooni sisust või selle rakendamise tagajärgedest. Sellise tegevuse tulemus on „normatiivne võõrkeha“, mis ei võta arvesse antud arenguriigi sotsiaalmajanduslikku reaalsust ja mida maksuametnikud ei oska rakendada ega kohalda.⁴⁵ Seega kui riikidel puuduvad siirdehinnaregulatsioon või on mitterakendatavad sätted, kaotavad nad kindlasti oma maksutululu.

Üks hea näide mittetoimivast regulatsioonist ja kaotatud maksutulust on Unileveri-lahendi eelne Keenia. Keenia võttis vastu siirdehinnaregulatsiooni 2006. aastal pärast põhimõttelise tähtsusega

⁴³ Transfer Pricing and Developing Countries (Final report 2012) Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf lk. 3. (23.04.2013)

⁴⁴ Ablet, L.G., *The UN practical manual on transfer pricing for developing countries : should it depart from the OECD Transfer Pricing Guidelines?*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 19 (2012), no. 1, lk 13.

⁴⁵ Falcao, T., *Contributing a developing country's perspective to International taxation: United Nations tender for development of a transfer pricing manual*, Intertax –ad den Rijn vol 38 (2010), no 10, lk 501.

Unileveri kohtuasja (Income Tax Appeal No. 753 of 2003).⁴⁶ Kohtuasja lahendamise ajal oli Keenia tulumaksuseaduses (§ 18 lg 3) säte, mis nägi ette, et seotud mitteresidendid ja residendid peavad omavahel kaupleva turuväärtuse põhimõttest lähtudes. Paraku ei olnud seaduses defineeritud, mida see võiks tähendada ja kui on järgitud turuväärtuse põhimõtet, siis kuidas määrata tehinguväärtust.⁴⁷ Kohus leidis, et kui siseriiklikus õiguses puudub turuväärtuse põhimõtte rakendamise juhend, siis on õigustatud otsida abi rahvusvahelistest standarditest. Selle tulemusena kaotas Keenia seaduses olnud mitterakendatava sätte tõttu maksutulu, mille ta oleks võinud saada, kui tal oleks olnud paigas toimiv siirdehinnaregulatsioon.

Ka Eesti olukord oli 1998. aastal Keeniale sarnane. 1998.aastal hakkas kehtima nn siirdehinna säte⁴⁸ (Tulumaksuseadus (edaspidi „TMS“) § 37 lg 6).⁴⁹ Tehingute väärtuse määramise meetodid pidi TMS § 37 lg 6 kohaselt kehtestama rahandusminister.⁵⁰

Toona takistas sätte rakendamist kaks probleemi: esiteks polnud kuni 1999. aastani kehtestatud meetodeid ja teiseks oli seotud isiku definitsioon puudulik.

Kuna rahandusministril ei olnud kahe aasta jooksul aega ja võimalust vastavaid meetodeid kehtestada, siis ei saanud siirdehinnasätet pea kaks aastat rakendada. Laiemalt vaadatuna tekitas see Eestis toona õiguskindluse probleemi, kuna ettenähtud meetodite olemasolu oleks andnud maksumaksjale õiguskindluse, et tema poolt tehtud tehinguid saab korrigeerida ainult kindlal viisil ja kindlas korras. Määruse puudumisel ei ole maksumaksjal võimalik teada, milliseid tehinguid, kuidas, kui suures ulatuses jne korrigeerida võidakse.⁵¹

2000. aastal olukord küll muutus, sest määrusega tulid kolm siirdehinnameetodit,⁵² ent maksuamet oli sama piiratud kui Keenias. Maksutulu kaitsmise seisukohalt oli nii meetodite

⁴⁶ KE: HC, 17 September 2003, *Unilever Kenya Limited v. The Commissioner of Income Tax*.

⁴⁷ Nyamori, B., *An analysis of Kenya's transfer pricing regime*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 19 (2012), no. 2; lk 156jj.

⁴⁸ TMS § 37 lg 6 nägi ette, et kui omavahel seotud residendist ja mitteresidendist isikute vahel tehtava tehingu väärtus on erinev omavahel mitteseotud iseseisvate isikute vahel tehtavate sarnaste tehingute väärtusest, võib maksuhaldur tulumaksu määramisel kasutada tehingute väärtusi, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud.

⁴⁹ RT I 1997, 72, 1185.

⁵⁰ Lehis, L., Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne § 50 lg 4 p 2.

⁵¹ Ibid.

⁵² Rahandusministri 29.12.1999 määrus nr 120. RTL 2000, 1,2.

puudumine kui ka nende piiramine kolmele meetodile riigile ebasoodus. Pigem soosis see ettevõtjat ja esimesel juhul, kui meetodid puudusid, siis oleks ettevõtja võinud kasutada mis tahes rahvusvaheliselt aktsepteeritud turuväärtuse määratlemise printsiipi, maksuhaldur aga oli sunnitud passiivseks. Hiljem kolme meetodi kehtimahakkamisel oli maksuhaldur samuti piiratud, samas kui maksumaksja oleks saanud võimaluse kaitsta ennast tunduvalt suurema arvu meetodite abiga. Sellist maksuameti piiramist nähti toona positiivsena, kuna uued meetodid oleks ilmselt olnud Eesti toonasele arengutasemele liiga keerulised ja neid ei oleks osatud rakendada.⁵³

Teine probleem oli seotud isiku definitsioon. Sätte rakendamise eelduseks oli asjaolu, et tehingu pooled on omavahel seotud isikud. Vastavalt sellele, kui hästi seotud isikute mõiste defineeritud on, sõltub ka seaduse eesmärgipärane rakendamine. Seotud isikute mõiste defineeriti Tulumaksuseaduse § 2 punktis 11.⁵⁴ Kahjuks oli seotud isiku definitsioon⁵⁵ kuni 2000. aastal jõustunud seadusemuudatuseni puudulik. Definitsiooni puudusteks oli esiteks haakumatus kehtiva äriõigusega (näiteks mõiste "osak"), teiseks suhteliselt valikuline lähenemine, mis ei ole vastavuses tegelike sõltuvussuhetega, olles kohati liiga lai (selle definitsiooni kohaselt olid näiteks aktsiaseltsi audiitori endise abikaasa kõik sugulased aktsiaseltsiga seotud isikud), ning kohati liiga kitsas (kuid samas ei olnud sellesama aktsiaseltsi 100%-lise osalusega tütarettevõtjad omavahel seotud isikud, samuti ei olnud sätestatud füüsiliste isikute omavahelist seotust) ja kolmandaks defineeriti ainult ühepoolset seotust (maksumaksjaga seotud isik), mis tegi võimatuks TMS § 37 lg 6 rakendamise olukorras, kus teine tehingupool ei ole maksumaksja.⁵⁶

Kindlasti võib siinkohal esitada küsimuse, et kuivõrd kiire ja tiitlitele vastav (alates 2010. aastast on Eesti OECD liige) areng Eestis tegelikult toimunud on. Neljanda ja viienda meetodi sisseviimiseni läks seitse aastat: rahandusministri määrusega „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid“ kehtestati tehingupõhine tootluse ja jagatud kasumi meetod.⁵⁷ Lisaks pani riik teatud isikutele ka detailse siirdehindadealase dokumentatsiooni

⁵³ Lehis, L., *op.cit.* § 50 lg 4 p 2.

⁵⁴ 22. novembril 1995.a vastu võetud ja 01.01.1996 jõustunud seadus RT I 1995, 90, 1587.

⁵⁵ TMS § 2 p 11 kohaselt oli maksumaksjaga seotud isik "juriidiline isik, kellele kuulub üle 10% äriühingu osakutest, aktsiatest või häälest; füüsiline isik, kellele kuulub üle 10% äriühingu osakutest või aktsiatest või häälest või kes on äriühingu nõukogu või juhatuse liige, prokurist, audiitor või nende abikaasa, samuti nende otse- või külgsugulane või hõimlane ning ettevõtte või füüsilisest isikust ettevõtja töötaja".

⁵⁶ Lehis, L., *op. cit.* § 8 p 1.

⁵⁷ Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53. – RTL 2006, 81, 1506.

kohustuse, mille üheks peamiseks põhjuseks on soov lihtsustada maksuhalduri tööd (määruse § 18).

Kuni 2006. aasta lõpuni olid siirdehindade maksustamise põhimõtted sätestatud Eestis väga üldiselt ning regulatsioon rakendus vaid residendist juriidilise isiku ja temaga seotud mitteresidendi või füüsilise isiku vahel tehtud tehingutele. 2007. aastal jõustus tulumaksuseaduse muudatus,⁵⁸ mis tõhustas senini kehtinud siirdehindade rakendamise korda — selle tulemusel rakendub regulatsioon ka residendist juriidilise isiku ja temaga seotud residendi vahel tehtud tehingutele.⁵⁹

Otsustades selle põhjal, et Eestis ei ole uuritud, kui palju maksutulu riigil siirdehindade tõttu saamata jääb ja et 2010. aastal korraldatud magistriuurimus⁶⁰ toob välja ettevõtjate raskused seoses õige meetodi määramise (kuna maksuameti juhend on üldsõnaline ning ei sisalda piisavalt konkreetseid näiteid ja probleemide lahendusi), võrdlusandmete leidmise, dokumentatsiooninõuete korrektse täitmise ja seotud isikute ringi määramisega (2011. aasta seadusemuudatuse järgselt muutus seotud isiku määramine veelgi keerulisemaks, kuna muudatus loeb isikud seotuks ühise majandusliku huvi ja valitseva mõju kaudu, lisaks muutub seaduses toodud seotud isikute loetelu näidisloeteluks) võib järeldada, et siirdehindade valdkond ei ole väga kiirelt arenenud ning et „välismaiste põhimõtete“ Eesti-integratsioonil on siiski veel arenguruumi.

2.3.2. Siirdehinnaekspertide, teadmise ja oskuste puudumine

Mittetoimivate seadustega on seotud ka kvalifitseeritud töötajate ja siirdehindade temaatika süvitsi mõistmise puudumine.⁶¹ Nagu juba mainitud seoses arenenud riikidega peatükis 2.2.3. muutuvad siirdehinnareeglid järjest keerulisemaks ja neid on järjest keerulisem hallata ilma kõrgetasemeliste ekspertideta. Turuväärtuse põhimõtte rakendamise praktilised raskused muutuvad veelgi suuremaks, sest kasutatakse nutikaid finantseerimislepinguid, hargmaised

⁵⁸ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus. – RT I 2006, 28, 208.

⁵⁹ Valkenklau, N., Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. Maksumaksja 2010, nr 11 Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1148>. (19.05.2013)

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Transfer Pricing and Developing Countries (Final report 2012), lk 107. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf. (3.04.2013)

kontsernid on kõrgelt integreeritud ja kaubeldakse grupisiseselt mittemateriaalse varaga. Arenguriikides ei ole tavaliselt piisavalt vajalikke ressursse, et analüüsida siirdehinna kujunemist ja ettevõtete tagamaid.⁶²

OECD riikides töötavad maksuametites siirdehinnaspetsialistid. Sama ei saaks väita arenguriikide kohta. Et osad arenguriigid impordivad vaakumi täitmiseks siirdehinna regulatsiooni, siis võib järeldada, et teadmised siirdehindadest on ka vastaval tasemel ja ka neid tuleb sisse tuua. Paljude arenguriikide maksuadministratsioonide jaoks on siirdehindade temaatika tundmatu mõiste ja äärmiselt koormav, kuna nad peavad tegema siirdehinna hinnanguid ja tegelema aruannetega, mille on koostanud mitu maksu- ja raamatupidamiseksperdi ning mis on sadu lehekülgi pikad. Selline töö nõuab teadmisi ja erikoolitust, mis ei ole arenguriikides kergesti kättesaadav. Seega teadmiste ja suutlikkuse puudumine toob endaga kaasa olukorra, kus ei suudeta hinnata siirdehinna riske ja korrigeerida siirdehindu.

Arenenud ja arenguriigid on ebavõrdses olukorras, mis tekib kui maksuamet ühes riigis on paremini või enam informeeritud, kui tal on rohkem valdkonda suunatud ressursse ja rohkem poliitilist võimu kui teistel. Kuna arenguriigid jäävad alla nii suutlikkuses kui teadmistes, siis ettevõtted kirjutavad suurema osa tulust arenenud riikidesse, et vältida siirdehinnavaidlusi agressiivsete ja poliitiliselt võimsate riikide maksuametitega.⁶³

2.3.3. Võrdlusandmed: turu eripära

Kuna paljud arenguriigid on sisse viinud turupõhimõtte ja üritavad seda rakendada, on selge, et ka neil on probleem võrdlusandmetega, aga omal viisil.

Arenguriikide turg on uus, mittehomoogeenne, väike ja eelistab importi ekspordile. See tingib ka võrdlusandmete probleemi sisu.

Paljudes oma turud avanud arenguriikides tegutsevad turu eri segmentides esmakauplejad. Turgudel pole onud piisavalt aega küpseda ja koguda kauplemise kohta kohalikke andmeid, mida saaks võrdlusandmetena kasutada. Sektorid ja ettevõtted ei ole homogeensed, mis ongi

⁶² Vt ka ÜRO juhend ptk. 1, lõiked. 10.1, 10.8, 10.12 ja 10.13. Arvutivõrgus: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm (19.05.2013).

⁶³ McNair, D., Dottey., Cobham, A., *Transfer Pricing and the Taxing Rights of the Developing Countries*, Arvutivõrgus: http://www.christianaid.org.uk/images/CA_OP_Taxing_Rights.pdf (27.10.2012).

arenguriikide omapära. Isegi kui arenguriigi ühes sektoris on mõned ettevõtted on nendevahelised erinevused nii suured, et isegi andmete korrigeerimine erinevuste tasandamiseks ei pruugi end õigustada, vaid võib kaasa tuua moonutatud võrdluse.⁶⁴

Arenenud riikide turud on seevastu mõnevõrra homogeensemad, kuna sektor on kasvanud ja küpsenud aja jooksul.

Arenguriikide turgudele on ka tüüpiline, et seal on ühes konkreetsetes sektoris vähe tegutsejaid. Asjakohaste võrdlusandmete saamine on väga keeruline ning isegi olemasolev info ei peegelda situatsiooni reaalsust.

Arenguriigid peamiselt impordivad tehnoloogiat ja nad ei suuda efektiivselt turustada tooteid ja teenuseid, mis võimaldaks tekitada nendele sobiva (kohaliku) võrdlusmaterjali.⁶⁵

Lühidalt öeldes on siirdehinna analüüsi jaoks vajalike võrdlusandmete saamine kõige suurem praktiline probleem, millega arenguriigid hetkel kokku puutuvad.⁶⁶

Arenguriigid kasutavad väga sageli arenenud riikide ettevõtete andmeid. Arenenud riikidest võrreldavate tehingute impordi tulemus on, et arenguriikidel on ka arenenud riikide kasumimarginaalid, hoolimata sellest, et nõudlus ja pakkumine arenguriikides on erinev ja turud ja äri metodoloogia on täiesti erinev. Lisaks on juurdepääs andmebaasidele väga kallid.

Esiletõstetud probleemid, nagu siirdehinnaregulatsiooni puudumine, teadmise puudumine, kuidas seda kasutada ja võrdlustehingute puudumine, eelkõige intellektuaalomandi osas, ei võimalda hinnata tehinguid nii, et need peegeldaksid riigis teenitud tegelikke tulusid ning jätab riigi ebaõiglaselt ilma rahast ja arenguvõimalustest.⁶⁷

⁶⁴ Kui võrdlusandmeid napib, korrigeerivad paljud riigid olemasolevaid võrdlushindu.

⁶⁵ Falcao, T., *op.cit.* lk 502.

⁶⁶ Ostwal, T.P., *Transfer Pricing in Developing Countries*. lk 52. Arvutivõrgus http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TP_in_developing_countries.pdf (27.10.2012).

⁶⁷ Report of the UN Transfer Pricing Conference 11-12 July, 2011, Arutivõrgus: www.un.org/esa/ffd/2011_TP-Report_Meeting7-8June.pdf (13.07.2012).

On mitu näidet⁶⁸ selle kohta, kuidas raha voolab arenguriikidest välja. Üks näide on SABmilleri uurimine, mille tegi Actionaid. Selle käigus leiti, et SABmilleri Lõuna-Aafrika tütarettevõtte maksab tohutult suurt litsentsitasu emaettevõttele Madalmaades kaubamärkide eest, mida turustatakse ainult Aafrika turul, mis töötati välja Aafrikas, turustatakse seal, kuid mille omand viidi üle Ghanast SABmiller International BVsse Madalmaades.

Mittemateriaalse vara omandi ülekandmine võimaldab edaspidi maha arvata litsentsitasu makseid Aafrika maksubaasist. Sellise korralduse motivatsioon on Madalmaades kehtiv võimalus nn amortiseerida kaubamärkide soetamiskulusid, ehk siis maksustatavast tulust maha arvata. See vähendab maksuarve nullilähedaseks. (Uurimise ajal ei olnud Ghanal siirdehinnaregulatsiooni, mis võeti vastu alles 2012. aastal.)

Arenguriigid vajavad siirdehinna probleemidele efektiivset lahendust, et ennetada maksude vähendamise riske ja et saada õigusjärgset maksutulu hargmaiselt ettevõtjalt. Samuti on selge, et selline lahendus ei saa olla ainult siirdehinnaregulatsiooni import, mille väljatöötamisel on arvesse võetud arenenud OECD riikide vajadusi. Samas on ka küsitav, et kas sobiv lahendus peaks põhinema turuväärtuse põhimõttel, kui seda on nii keeruline rakendada. Seda ei ole küll tõendatud, kuid turuväärtuse põhimõtte kriitikud⁶⁹ väidavad, et valemi alusel toimuv globaalne jaotus oleks palju lihtsamini hallatav ja et see jätaaks suurema osa tulust ka arenguriikidesse. Siiski üks tugev argument räägib selle poolt, et siirdehinna reeglid oleksid turuväärtuse põhimõtte baasil: kõige esimene positiivne argument, st rahvusvaheline konsensus. Rahvusvaheline konsensus vähendaks topeilmaksustamist, vaidlusi teiste riikidega ning mõjutaks seda, kuidas nähakse riigi investeerimiskliimat ning samas võitleks tulu kõrvalesuunamise probleemiga. Kuna siirdehinna probleem on kiireloomuline, ei saa arenguriigid oodata kuni tekib uus konsensus, vaid neil on vaja lahendust kohe.

⁶⁸ Tax Justice Network- võrgustiku veebilehel on hea ülevaade kapitali väljavoolust arenguriikidest http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?client=1&lang=1&parent=91&subid=91&idcat=139&idart=250 (27.04.2012).

⁶⁹ Richard Murphy Tax Research Network võrgustikust ja Reuven S. Avi-Yonah, Benshalom, vt kirjanduse loetelu.

3. ÜRO siirdehinna määramise praktiline juhend arenguriikidele⁷⁰

3.1. Mandaat ja poliitikaküsimused

Nagu selgus juba esimese peatükis, on OECD-l olnud juhtiv roll ja absoluutne kohalolu ka siirdehindade jm rahvusvahelise maksundusalaste juhendite koostamisel.

ÜRO osa maksuküsimustes on piirdunud arenguriikidele mudellepingu⁷¹ koostamisega. Ent ÜRO on hiljuti hakanud maksuküsimustes ja eelkõige siirdehindade regulatsioonis rohkem kaasa rääkima, tunnistades arenguriikide raskusi OECD siirdehinna määramise juhiste ellurakendamisel ning arenguriikide püüdlustest juhendit ellu rakendada järelduvat tõsiasja, et OECD juhised ja arenguriikide majandusreaalsus ei sobitu omavahel.

ÜRO võttis kuulda arenguriikide korduvaid üleskutseid leida olukorrale toimiv lahendus ning anda riikidele piisav, selge ja asjakohane juhendmaterjal, mis aitaks mõista ja õppida osade hargmaiste ettevõtete tehingute siirdehinna analüüsi poliitilisi ja administratiivseid aspekte.

Vastuseks otsustas ÜRO rahvusvahelise maksukoostöö ekspertkomitee 2009. aastal asutada siirdehinna allkomitee, mida koordineerib norralane Stig Sollund, andis talle mandaadi töötada välja siirdehinna määramise praktiline juhend arenguriikidele, mis a) järgiks turuväärtuse põhimõtet, mis on sätestatud ÜRO mudellepingu⁷² artiklis 9 ja mis on kooskõlas OECD mudellepinguga; b) peegeldaks arenguriikide reaalselt olukorda ning nende suutlikkust; c) pööraks erilist tähelepanu arenguriikide praktilisele kogemusele ja d) võtaks arvesse tööd, mis on tehtud teistes foorumites, eelkõige OECD-s.⁷³ 2009. aasta oktoobris teatas maksukomitee avalikult arenguriikidele mõeldud siirdehinna määramise praktilise juhendi avaldamisest. Juhendi eesmärk on aidata arenguriike rakendada turuväärtuse põhimõtet (võttes arvesse mainitud asjaolusid, nagu väike majandusmaht ja võrdlusandmete vähesus), mis on sisse kirjutatud nii OECD kui ka ÜRO mudellepingusse. Juhend peaks sisaldama enamasti

⁷⁰ Edaspidi "UNTPM".

⁷¹ ÜRO tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise mudelleping

⁷² OECD tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise mudelleping

⁷³ UN –DESA koosolek arvutivõrgus http://www.taxcompact.net/documents/workshop-bonn/2011-09-12_itc_WG1-3-Remarks-on-Transfer-Pricing_UN-DESA_Trepelkov.pdf, (13.07.2012).

arenguriikide panust, et lõunapoolsed riigid saaksid jagada oma siirdehinna määramise töö kogemusi nendest arengus tagapool olevate lõunariikidega.

Siirdehinnajuhendi lisandväärtus on selle praktiline kasu arenguriikidele tegelemaks turuväärtuse põhimõttega kõikehõlmavast universaalsest perspektiivist.⁷⁴

Et mitte jääda kõrvale lõi OECD 2010. aasta jaanuaris, suhteliselt varsti pärast ÜRO ametlikku teadet, uue rakkerühma, mis hakkas tegeleb maksuküsimustega arenguriikides. Ülemaailmsel arengufoorumil (27. jaanuaril) löid maksu- ja arengueksperdid maksu ja arengu mitteametliku rakkerühma. Sinna kuuluvad ettevõtjad, VVO-d, kodanikuühiskond ning arenenud ja arenguriigid. Rakkerühma eesmärk on⁷⁵ optimeerida rahvusvahelisi ressursse, et aidata üles ehitada maksusüsteeme arenguriikides; suurendada suutlikkust, et nad saaksid efektiivse siirdehinnasüsteemi abil hargmaiseid ettevõtjaid õiglaselt maksustada; aidata arenguriikidel sõlmida ja jõustada maksualase teabevahetuse lepinguid; analüüsida hargmaiste ettevõtete finantsaruannete riikide kaupa esitamise nõude poolt- ja vastuargumente.

OECD algatust on kritiseeritud, kuna OECD kui arenenud riikide ühenduse jaoks on keeruline tegeleda siirdehindade teemaga arenguriikides, ning on leitud, et pole efektiivne, kui kaks eri organisatsiooni tegelevad sama küsimusega. Siiski väidab OECD, et nemad on rahvusvahelise maksuteema turuliider ja ÜRO roll siirdehindade temaatikas on OECD tööd täiendada.⁷⁶

OECD initsiatiivi võib vaadelda ka arenenud riikide katsena mitte kaotada kontrolli teema üle, seda enam et tärkava turumajandusega suurriigid, nagu Hiina, India ja Brasiilia, ei ole OECD liikmed, kuid samas on nad strateegiliselt tähtsad ja suure potentsiaaliga turud. Seega on täiesti loogiline, et OECD sooviks, et ka need riigid tegutseksid vastavalt OECD ja mitte mingile muule juhendile.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Vt OECD kodulehte:

<http://www.OECD.org/dac/governanceanddevelopment/theOECDinformaltaskforceontaxanddevelopment.htm> (13.07.2012).

⁷⁶ August 2011: The rise of UN for transfer pricing issue in developing countries. Arvutivõrgus: <http://www.cosmos-international.co.jp/english/library/11-8.html>, (13.07.2012).

3.2. Arenguriikide siirdehinnajuhendi aluseks olev turuväärtuse põhimõte

ÜRO juhend põhineb turuväärtuse põhimõttel, mis on sätestatud OECD mudellepingu artikli 9 lõikes 1. UNTPMi peatükk 3 „Õiguskeskkond“ väidab, et pea kõik arenguriigid aktsepteerivad turuväärtuse põhimõtet oma kahepoolsete maksulepingute alusena seotud ettevõtete tegevusele ja ka nende siseriiklik õigus on sellega kooskõlas. Sama peatükk väidab ka, et toetudes rahvusvahelisele konsensusele turuväärtuse põhimõtte suhtes leidsid juhendi koostajad, et teisi võimalikke standardeid ei ole vajalik kaaluda.⁷⁷

Erinevate standardite sisseviimise arutelust keeldumine võiks olla põhjendatud topeltmaksustamise riskiga, mis tekiks, kui ainult arenguriigid viiksid sisse erineva standardi. Nt õiguskeskkonna peatükk arutleb valemi alusel toimuva globaalse jaotuse kui võimaliku alternatiivi üle, kuid tõdeb, et ilma eelneva rahvusvahelise konsensuseta ei saaks seda üleilmselt sisse viia nii, et oleks täielikult lahendatud võimaliku topeltmaksustamise probleem.

Arenguriikide konsensuslik toetus turuväärtuse põhimõttele ei ole siiski kuigi kindel.⁷⁸

2011. aasta oktoobris toimunud ÜRO maksukomitee koosolekul väljendasid suured arenguriigid – Hiina, India ja Brasiilia – oma eriarvamust turuväärtuse põhimõtte järgimise küsimuses. Nad leidsid, et ekspertgrupp ei ole kohustatud OECD juhiseid ja turuväärtuse põhimõtet järgima,⁷⁹ kuna juhis on ainult suunanäitaja ja soovituslik.

Lisaks seadis India valitsus suure kahtluse alla ÜRO siirdehinna juhendi kavandi⁸⁰ ja OECD rolli selles, kes üritab OECD-väliseid riike panna järgima oma juhiseid. ÜRO-le saadetud kirjas⁸¹

⁷⁷ UNTPM Õiguskeskkona peatükk, lg 3.2.3. Arvutivõrgus
http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap3_Legal%20Environment_20120813_v6_HC-accp.pdf,
(27.01.2013).

⁷⁸ Vt ka Sheppard, L., *Transfer pricing is the leading edge of what is wrong with international tax*, Tax Analysts 2012, lk 467-476.

⁷⁹ ÜRO mudellepingu artikli 9 kommentaari § 3 (mille kirjutas valmis 1999. aastal endine ekspertrühm ning mis avaldati 2001. aastal ÜRO mudellepingus) sätestab: kaupade, tehnoloogia, kaubamärkide ja teenuste siirdehindade määramise metodoloogia osas, kui tehing seotud ettevõtjate vahel ei ole tehtud turuväärtuse põhimõtet järgides, järgivad lepinguriigid OECD põhimõtteid, mis on sätestatud OECD Siirdehinna määramise juhendis. Juhendis sätestatud põhimõtted on rahvusvaheliselt heaks kiidetud ja ekspertrühm soovib nende järgimist artikli aluseks oleva turuväärtuse põhimõtte rakendamisel.

⁸⁰ Reuven S. Avi-Yonah, Benshalom, I., *op.cit.* lk 10.

⁸¹ India Finantsministeeriumi kiri ÜRO-le, 12. märts 2012, Arvutivõrgus
<http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/LetterIndia.pdf> (27.10.2012).

väidab ta, et OECD juhised peegeldavad ainult kokkuleppeid OECD riikide vahel ja seega hoolitsevad ainult arenguriikide huvide kaitsmise eest. OECD juhised ei toeta tulu allikal põhinevat maksusüsteemi ja annavad seega vähem maksustamisõigusi arenguriikidele.

Lisaks väidab India, et ÜRO maksukomitee mandaat ei nõua, et ÜRO siirdehinna juhend põhineks OECD siirdehinna juhistel. ÜRO maksukomitee siirdehinna allkomiteel on siiski selge arusaam, et tänu otsusele, mille on vastu võtnud varasem ekspertgrupp 1999. aastal, ei tohi allkomitee OECD juhistest kõrvale kalduda.⁸² India usub, et OECD juhiseid ei saa importida ÜRO juhendisse, eelkõige olukorras, kui ÜRO maksukomitee ei aruta 1999. aastal vastvõetud otsust ning selle arutamine oleks ka väljaspool ÜRO valitsusvälise maksukomitee volitusi.⁸³

Tax Justice Network-võrgustiku siirdehinnakonverentsil Helsingis 2012. aasta juunis⁸⁴ väitsid India, Hiina, Tansaania, Indoneesia, Nigeeria, Lõuna-Aafrika Vabariik, Dominikaani Vabariik ja muud riigid, et turuväärtuse põhimõte, mis väidetavalt on aluseks siirdehindade määramisele enam kui 180. riigis, lihtsalt ei toimi. Riikidel on küll olemas süsteemid, mida nimetatakse turuväärtuse põhimõtet järgivateks (sest seda nõuab OECD), kuid reaalsuses puuduvad võrdlusandmed, mis muudaksid selle süsteemi toimivaks. Seega on turuväärtuse põhimõtet järgiva süsteemi kasutamine näiline. Riigid peavad leidma mingeid kõrvalteid ja püüdma saada seda tulu, mis võimalik.⁸⁵

⁸² Nagu väidab India valitsuse kiri, ei tohiks ÜRO juhend põhineda OECD Siirdehinna juhendil. India valitsus pakub välja, et ÜRO peaks asutama valitsusevahelise komisjoni, kuhu kuuluksid arengu- ja arenenud riikide valitsuste esindajad. Selle komisjoni ülesanne oleks töötada välja juhend, mis on arenguriikide huvides ja põhineb kõigi riikide valitsuste konsensusel. India lisab kirjas, et "taolise juhendi väljatöötamisel tuleb ignoreerida ekspertkomitee soovitusi järgida OECD põhimõtteid nagu need on sätestatud OECD Siirdehinnajuhendis. Kui India valitsuse ettepanek võetakse vastu, ei saa India, Brasiilia, Venemaa ja Hiina pidada OECD siirdehinnajuhendit enam kauem rahvusvaheliseks siirdehinnastandardiks. Tulemuseks võib olla rahvusvahelise maksustamise süsteem ÜRO hõlma all, mis institutsionaliseerub topeltmaksustamise, selmet seda ära hoida.

⁸³ Reuven S. Avi-Yonah, Benshalom, I., *op.cit.* lk 12.

⁸⁴ Tax Research Network- võrgustiku veebileht konverentsimaterjalidega, arvutivõrgus <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/?s=india>, (27.12.2012).

⁸⁵ Nt India lahendab puudulike või mittesobivate võrdlusandmete probleemi andmeid korrigeerides. Korrigeerimist aga ei reguleeri ükski õigusakt ega ka siirdehinna sätted. Korrigeerimisel on mõte, kui see võtab arvesse erinevused, mis mõjutavad kasumimarginaali, kuid kui ei ole sätestatud, millised erinevused ja mis materiaalsed faktorid seda neto kasumimarginaali mõjutavad, siis peab maksumaksja selle ise välja mõtlema ja seda põhjendama. Indias on tavaline, et maksuamet ei nõustu maksumaksjaga. Lisaks kasutavad maksuametid nn filtreid, mille läbi nad andmeid vaatavad, nt ei sobi võrdlusandmeteks sellise ettevõtete andmed, kelle eksport on vähem kui 25% kogutulust; ettevõtted, kes on pidevalt kahjumis ja need, kellel on suur käive ja ülisuure kasum, seejuures ei ole määratletud, mida mõista suure käibe ja ülisuure kasumi all. Sellises olukorras võib maksuamet valida, milliseid võrdlusandmeid ta aktsepteerib ja seeläbi kõrget maksuprotsenti õigustada, maksumaksja vaidleb talle omakorda vastu ja esitab oma

Selline teguviis aga viib lahendamata topeltmaksustamiseni ja samuti suurendab investorite ebakindlust. See aga on just vastupidine siirdehinna regulatsiooni eesmärgile - parandada investeerimiskliimat ja vältida topeltmaksustamist.

3.3. UNTPM ja arenguriikide vajadused

3. oktoobril 2012. aastal avaldas ÜRO arenguriikide siirdehinna määramise juhendi, mis võeti vastu rahvusvahelise maksukoostöö ekspertkomitee kaheksandal istungil Genfis 15.-19. oktoobril 2012.

Juhend koosneb 10-st peatükist,⁸⁶ sh kaks uut peatükki valitsuse siirdehinnaprogrammide sisseviimisest arenguriikides ja siirdehinnauditi agatamisest (ptk-d 4 ja 8). Kuus ajakohastatud peatükki, neli lühikest ühe riigi perspektiivi, mis kirjeldavad siirdehindade kasutamist Brasiilias, Hiinas, Indias ja Lõuna-Aafrika Vabariigis (ptk 10) ja kaks lisa võrreldavuse näidete ja dokumentatsiooni kohta.

Juhendit saatev lisa seletab, et eelnõu hõlmab kooskõlas allkomitee mandaadiga arenguriikidele siirdehindade määramise valdkonnas olulist poliitikat ning administratiiv- ja tehnilisi küsimusi. Samuti öeldakse, et juhend ei ole lõplik, vaid vajab täiendavaid lisasid, nt mittemateriaalse vara ja teenuste kohta, mis on kavandatud juhendi teises faasis.⁸⁷

Juhend põhineb turuväärtuse põhimõttel ja järgib OECD juhiseid. Selline lähenemine valiti, kuna see vähendab topeltmaksustamise vaidlusi teiste riikidega ning mõjutab potentsiaalselt ka seda, kuidas nähakse riigi investeerimiskliimat. Samas aitab tõkestada tulusiirdeid eri riikide vahel, kus hargmaine kontsern tegutseb.

Hoolimata üldsuse nõusolekust kasutada turuväärtuse põhimõtet, võib enam arenenud arenguriikide vastureaktsioonist ja uuest 2011. aasta kommentaarist ÜRO mudellepingu artiklile 9, mis avaldati 15. märtsil 2012, järeldada, et ÜRO ja OECD konsensus ei kesta kaua. ÜRO mudellepingu kommentaar ütleb, et ekspertide komitee ei ole täielikult kaalunud eelneva

ettekujutuse võrdlusandmetest ja maksusummast. Kauplemine on pigem tavaline. Vt lisaks:

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJF_7-3-2.pdf

⁸⁶ Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. Arvutivõrgus

<http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/> (27.10.2012).

⁸⁷ UNTPM lisa. Arvutivõrgus <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/CRP1-practical-manual-on-transfer-pricing-for-developing-countries.pdf> (27.10.2012).

ekspertgrupi arvamust (jätkata turuväärtuse põhimõtte kasutamist), nagu on näha selle igaaastase sessiooni protokollist.⁸⁸ Fakt, et ÜRO ei pruugi OECD-ga nõustuda näitab, et arenguriikidel on võrreldes 1999. aastaga tekkinud rohkem kogemusi ja iseseisvaid vaateid siirdehindadele.⁸⁹

Arenenud ja arenguriikide huvide erinevus tuleneb nende majanduste täielikust erinevusest. Arenguriigid sooviksid saada suuremat osa hargmaiste ettevõtete tulude maksustamisõigusest. Peamine majanduslik erinevus on tasakaal allika- ja residentsuse põhise maksustamispõhimõtte vahel. Arenenud riikide hargmaised kontsernid investeerivad välismaale ja neil on tütarettevõtted, mis teenivad kasumit, mille allikas on mõnes arenguriigis. On selge, et nende kontsernide residentsusriigid oleksid huvitatud siirdehinnareeglitest, mis annavad neile eelise maksustada allikariikide ees (neid huve kaitsevad OECD juhised). See tähendab ka seda, et allikariiki jääb võrdlemisi väike tulu. Seetõttu on UNTPM peamine missioon proovida nihutada tasakaal allikaprintsiibi kasuks, nii et vähemarenenud riigid saaksid rohkem tulu. Eesmärk on selgesti kasutada ära turuväärtuse printsiibi paindlikkust, et tagada senisest suurema osa globaalse maksupiruka jäämine arenguriikidesse. Siiski selmet levitada Brasiilia-sarnast ettekirjutavat lähenemist siirdehindadele on ÜRO siirdehinnajuhend otsustanud jääda hindamise juurde, mis põhineb funktsioonidel, riskidel ja kasutatud varadel.⁹⁰

3.3.1. Tehingu mittetunnistamine

Kõige suurem probleem arenguriikides on ebakorrektsed siirdehinnad, st kui suurendatakse (kunstlikult) ostutehingute hinda või kui vähendatakse müügist saadud tulu kõrge maksumääraga riikides. Selliselt suureneb tulu riikides, kus on madal maksumäär ja kulud kasvavad riigis, kus on kõrge maksumäär. Ettevõtte vähendab oma maksukoormust kõrge maksumääraga riikides ja kannab tulu madala maksumääraga riikidesse.

Sellise maksuplaneerimise näiteid on palju.⁹¹ Ei ole täpselt teada, kuipalju maksutulu globaalselt tasandil selliste skeemide kaudu kaduma läheb, ega ka see, kui suurt kahju see tekitab

⁸⁸ ÜRO mudellepingu artikli 9 kommentaari § 3.

⁸⁹ Vt märkus 86.

⁹⁰ Wittendorff, J., *U.N. Transfer Pricing Manual — The Choice Between International Consistency and Conflict*, Tax notes international. - Falls Church. – November 5, 2012; lk. 576.

⁹¹ Vt märkus 70.

arenguriikidele. Ameerika autor Raymond Baker arwab,⁹² et 55-60% kaubandusest Aafrika riikidega, import ja eksport, põhineb kahtlase väärtusega siirdehindadel, kus arvel näidatud hinnad erinevad tegelikest hindades keskmiselt 11%. Ladina -Ameerika kohta arwab Baker,⁹³ et hinnad ei ühti pea 50% kaupade ja teenuste korral.⁹⁴

On selge, et selliseid skeeme on lihtsam teha riikides, mis ei kaitse oma maksubaasi, kas seetõttu, et neid puudub siirdehinna regulatsioon või nad ei tea, kuidas seda rakendada. Nagu võib järeldada ülaltoodud arvudest, on riikideks, keda sellised skeemid enim mõjutavad just arenguriigid.

Üks võimalik lahendus probleemile on anda maksuadministratsioonile õiguslik vahend mitte tunnistada tehinguid selliselt nagu on need üles ehitanud hargmaine ettevõtte.

OECD juhistes käsitletakse olemasoleva tehingu tunnistamist peatükis I.D.2 (lõiked 1.64-1.69). Lõikes 1.65 öeldakse, et on ainult kaks kindlat tingimust, mille korral võib erandkorras olla sobiv ja õiguspärane tehingut mitte tunnistada: 1) kui tehingu majanduslik sisu erineb selle vormist või kui sõltumatud ettevõtted võrreldavates tingimustes ei oleks oma tehinguid ülesehitanud või kvalifitseerinud nii nagu seda tegid seotud isikud; 2) kui turuväärtuse põhimõttel ei ole selle tehingu või korralduse kohta siirdehinda võimalik usaldusväärselt määrata.

OECD seisukohalt ei ole tehingu mittetunnistamine norm, vaid erand üldpõhimõttest, et maksuametid tavaliselt tunnistavad tehinguid niivõrd kuivõrd hargmaised ettevõtjad on need struktureerinud kasutades turuväärtuse põhimõttelpõhinevaid meetodeid juhendi 2. peatükis (lg 1.64).⁹⁵

⁹² Vastavalt aruandele: „Illicit Financial Flows from Africa“ Arvutivõrgus http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/documents/reports/gfi_africareport_web.pdf (17.04.2012).

⁹³ Aruanne illegaalsete rahavoogude kohta arenguriikidest. Arvutivõrgus: <http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/economist%20-%20final%20version%201-2-09.pdf> (17.04.2012).

⁹⁴ Ühes teises uurimuses leiab Simon J. Pak, et Aafrika ekspordi korral USAsse esitatakse liiga väikeste arvete ja impordi korral liiga suurte arvete esitamine on suurendanud Aafrikast väljavoolava kapitali hulka 1,9 miljardilt 1996. aastal 4,9 miljardini 2005. aastal. Capital movement through trade misinvoicing: the case of Africa. Arvutivõrgus:

http://www.personal.psu.edu/sjp14/Publications/draft_2007June22_Africa_Capital_Movement_Pak_deBoyrie_Nelson.pdf (19.05.2013)

⁹⁵ OECD siirdehinna määramise juhendi lõige 1.52 ütleb, et on oluline analüüsida, kas pooltekäitumine vastab lepingutingimustele või ainult teesklevad lepingu täitmist. Viimasel juhul peab täiendavalt analüüsima tehingu tegelikke tingimusi.

UNTPM lõiked 5.3.1.2.1, 5.4.10.1, ja 5.4.10.2, mis reguleerivad tehingute mittetunnistamist on OECD tekstile väga sarnased. Seda vaid siiski esmapilgul. UNTPM ütleb, et tehingu võib tunnistamata jätta erandjuhtudel ja eritingimustel. Sellised tingimused on muuhulgas olukorrad, kui tehingu majanduslik sisu erineb selle vormist või kui korraldused vaadatuna tervikuna ei ole ääriselt mõistlikud ja praktiliselt ei võimalda maksuametitel määrata asjakohast siirdehinda. Seega samad kaks tingimust nagu ka OECD tekstis, kuid neid ei nähta rangete eranditena, vaid avatud kataloogina.

Praktikas võimaldaks see arenguriikide maksuametitel loetelu täiendada vastavalt oma soovidele ja ka siseriiklikule õigusele ning seejärel määrata, et osa hargmaise ettevõtja tulust on teenitud arenguriigis ning tal on õigus seda maksustada. ÜRO rõhutab samuti, et maksuametid ei peaks tehinguid tunnistamata jätma kergekäeliselt, kuna see võib tekitada ebakindlust ja topeltmaksustamise riski, ei ütle ta nii rangelt nagu OECD, et mittetunnustamine on erandlik.

Põhjus miks ÜRO otsustas lõpetada neutraalsuse OECD-ga võib olla soov pakkuda võimalust mitte tunnistada näiliseid (ilma majandusliku sisuta) struktuure, kuid teisalt võib see säte haarata ka hargmaiseid ettevõtjaid, kellel on OECD reeglite alusel õigus oma tulusid mujale kanda ja kelle lepingulisi tulu jaotamise kokkuleppeid tunnistatakse (lg 1.52).

Nii olemasolev loend asjaoludest, mille saabumisel võib tehingut mitte tunnistada, ja võimalik lepingute mitteaktsepteerimine⁹⁶ võib olla motiveeritud nende turuväärtuse põhimõtte kriitikute⁹⁷ arvamusest, kes leiavad, et hetkel kehtiv turuväärtuse põhimõttega kooskõlas olev siirdehinnapraktika jagab tulud ebaproportsionaalselt, võrreldes valemipõhise tulujaotusega, mis arvestaks ka tööjõudu ja müüki.

Kuigi see säte väljendab arenguriikide eriarvamust, kätkeb see ka endas topeltmaksustamise riski ning tekitab potentsiaalselt maksuvaidlusi.

⁹⁶ ÜRO siirdehindade juhend tunnistab küll lepingulisi kohustusi, kuid võib spekuloida, et kui lubatakse tehinguid mitte tunnistada, siis sellest järgmine samm võib olla ka lepinguliste kokkulepete mittetunnistamine, kuna see teeniks sama eesmärgi: määrata riskid nendele funktsioonidele, kus risk tegelikult on, selmet järgida riski lepingujärgset määramist.

⁹⁷ Vt ka Durst, M. C., *op.cit.* lk 444.

3.3.2. Mittemateriaalne vara⁹⁸

Mittemateriaalne vara on siirdehinna temaatikas väga oluline, kuna see on väärtuse loomise keskmes ja mittemateriaalse vara asukoht määrab, mis riigis maksustatakse hargmaise ettevõtja tulu. Vastavalt OECD juhistele kuulub mittemateriaalse vara eksklusiivne maksustamiseõigus riigile, kelle resident on vara omanik (ettevõtja), v.a juhul kui mittemateriaalne vara on osa allikariigis asuva alalise tegevuskoha ettevõtte varast. Residentsuspõhise maksustamise korral on hargmaisel ettevõtjal võimalus mõjutada, kus deklareeritakse ja maksustatakse suurem osa selle tulust. Territoriaalse maksusüsteemi korral on tal võimalik maksukoormust vähendada ja maailmatulu põhimõtte korral maksustamist edasi lükata.⁹⁹

Mittemateriaalse vara residentsuspõhine maksustamine on valdav, kuna Maailmapanga andmed näitavad, et kuigi maailma litsentsitasu summad on kasvanud 35-lt miljardilt USA dollarilt 1992. aastal 211 miljardi dollarini 2010. aastal ning mittemateriaalse vara protsent turuväärtusest on suurenenud 17%-lt 1975. aastal 80%-le 2010. aastal, läheb enamik sellest tulust arenenud riikidesse ning litsentsitasu saavate madala ja keskmise sissetulekuga riikide arv on imeväike.¹⁰⁰ See on olukord, kus arenguriikidel puuduvad vahendid mittemateriaalse vara väljatöötamiseks ja omamiseks ning ka seetõttu, et isegi kohapeal väljatöötatud mittemateriaalne vara (mis juhtub sageli Indias ja Hiinas) ei ole OECD reeglite kohaselt mittemateriaalne vara.

⁹⁸ OECD siirdehinna määramise juhend defineerib mittemateriaalset järgmiselt: "termin hõlmab õigusi kasutada selliseid tööstusvarasid nagu patendid, kaubamärgid, ärinimed, kavandid või mudelid. See hõlmab ka kirjanduse ja kunstiomandi õigusi, ning intellektuaalset omandit nagu näiteks oskusteave ja ärisaladused. Käesolev peatükk keskendub äriõigustele, mis on äritegevustega, kaasa arvatud " (§ 6.2). Juhend annab ainult mittemateriaalse vara loendi ega piira määratlust. VI. peatükk teeb vahet kaubandusliku ja turundusliku mittemateriaalse vara vahel. Turunduslikud mittemateriaalsed varad hõlmavad kaubamärke ja ärinimesid, mis on abiks toote või teenuse ärieesmärgil kasutamises, kliendinimekirju, turustuskanaleid ning ainunimesid, sümboleid või asjakohase toote jaoks olulist müügi edendamiseks väärtust omavaid pilte. (§ 6.4) ja mittemateriaalne äriiline vara hõlmab patente, oskusteavet, kavandeid ja mudeleid, mida kasutatakse kauba valmistamiseks või teenuse osutamiseks, aga ka mittemateriaalse vara õigused, mis on ise ärilised varad, mida edastatakse klientidele või kasutatakse äritegevuses (nt arvutitarkvara). (§ 6.3).

⁹⁹ Wittendorff, J., *U.N. Transfer Pricing Manual — The Choice Between International Consistency and Conflict*, Tax notes international. - Falls Church. – November 5, 2012; lk 569.

¹⁰⁰ Allikas: OCEAN TOMO Arvutivõrgus: <http://www.oceantomo.com/> (27.03.2012).

Olemasolev OECD juhiste VI peatükk käsitleb mittemateriaalse vara erikaalutlusi, kuid see peatükid koostati aastatel 1995-1997 ning selles ei käsitleta adekvaatselt kaasaja probleeme, rääkimata arenguriikide probleemidest.¹⁰¹

OECD algatas 2011. aastal uue projekti mittemateriaalse vara siirdehindade kohta, mille eesmärk on avaldada avalikkusele kättesaadav aruteluprojekt 2013.aasta lõpus. 2012. aasta juunis avaldati vahearuanne mittemateriaalse vara siirdehindade määramise ülevaatamise eelnõu, eelkõige VI peatükk OECD siirdehinna juhistes.

UNTPM puudutab mittemateriaalse vara temaatikat hajutatult kogu dokumendis, tuues viiteid ja näiteid. Seni veel puudub ainult mittemateriaalse vara siirdehindadele pühendatud peatükk. Allkomitee märkis, et on kavas välja töötada detailsem mittemateriaalse vara juhend eraldi peatükina, kuid seda ei olnud võimalik teha olemas olnud aja jooksul. Võimalik, et allkomitee ootab, kuni OECD saab valmis oma juhiste VI peatüki ülevaatamise.

UNTPM on püüdnud tugineda olemasolevale olukorrale arenguriikides, et määrata kindlaks tehingute siirdehind, mis sisaldavad mittemateriaalset vara. Selles on püütud hinnata ja sünteesida siseriiklikus õiguses olemasolevaid sätteid ja eri riikide administratiivpraktikat rahvusvaheliseks normiks.

3.3.2.1. Omanik

Mittemateriaalsest vara õigustatud tulusaajate analüüsi algab UNTPM lõikes 5.3.2.2.13 kõigepealt seadusliku omaniku mõistest.¹⁰² Sellele järgneb väide, et ettevõtte, kes ei ole mittemateriaalse vara seaduslik omanik, võib sellegipoolest saada osaliselt tulu selle kasutamisest. Riigid, kes sellist tulujagamist aktsepteerivad nimetavad tulusaajat majanduslikuks

¹⁰¹ Hiina ja India panus UNTPM peatükis 10 kirjeldab nende probleeme mittemateriaalse varaga. Nii Indias kui ka Hiinas on sarnane olukord: kõigepealt, kui hakatakse kohalikku äritegevust arendama, kasutavad India/Hiina tütarettevõtted emaettevõtete materiaalset vara. Mõne aja möödudes aga omandavad tütarettevõtted oskusi ja kogemusi Hiinas/Indias tegutsemisest ning annavad oma panuse emaettevõtte mittemateriaalse vara tõhustamisesse. Seejärel tekib aga küsimus, kas kohalikud tütarettevõtted peaksid saama täiendavat tulu, kui jah, siis milline meetod oleks sobiv täiendava tulu arvestamiseks. Vt ka: Gill, S., *Intangibles and transfer pricing: the perils faced by multinationals in India*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 18 (2011), no. 1 ; lk. 45; ja UNTPM lg 10.2.4.2, Arvutivõrgus: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/>, (27.10.2012).

¹⁰² Õiguslikust perspektiivist on mittemateriaalset vara võimalik registreerida ja kaitsta. Juhul kui seaduslik kaitse on olemas siis seaduslik omanik ongi tegelik omanik.

omanikuks.¹⁰³ Näiteks kui emasettevõtte on toote kaubamärgi või kaubandusliku nimetuse seaduslik omanik, võib asjaoludest sõltuvalt tekkida küsimus, kas tütarsettevõtte on sellise seotud turundusliku mittemateriaalse vara majanduslik omanik, mis luuakse tänu tütarsettevõtte strateegilisele panusele turuosa suurendamisel.

Siinkohal järgib ÜRO OECD-d. OECD aruteluprojekt näeb ette kolmeosalise lähenemise mittemateriaalse vara jaotamiseks, mis sisaldab omaniku testi, majandusliku sisu testi ja turuväärtuse testi.¹⁰⁴ Esimene test on jaotamise baaskriteerium õiguslikult kaitstud mittemateriaalse vara korral.¹⁰⁵ Sellist õiguslikku omanikku peab tunnistama ainult juhul, kui see sobib kokku poolte tegevuse ja käitumisega.¹⁰⁶ Kui nende vahel on vastuolu, siis võib olla sobilik määrata mittemateriaalse vara tulu vastavalt kokkuleppe majanduslikule sisule.¹⁰⁷ Majandusliku sisu test põhineb funktsioonidel, riskidel ja kuludel.¹⁰⁸

Mõlemad organisatsioonid kasutavad õigusjärgse omaniku kõrval majandusliku omaniku mõistet, ent erinevus ja probleemid tekivad majandusliku omaniku testis.

OECD jaoks on majanduslik omanik ettevõtja, kes täidab ja juhib mittemateriaalse vara olulisi funktsioone, nagu arendus, tõhustamine, käigushoidmine ja kaitse ning kes juhib teisi seotud funktsioone, mida teevad sõltumatud ettevõtted või seotud ettevõtted, kes saavad tasu turuväärtuse põhimõttel ning kes kannab kulusid ja juhib riske, mis on seotud mittemateriaalse vara arendamise ja lisandväärtuse loomisega.¹⁰⁹ Vastavalt aruteluprojektile on oluliste funktsioonide täitmine ja riskide juhtimine kulude kandmisest olulisemad.¹¹⁰

ÜRO juhend, mis OECD eeskujul samuti kasutab majandusliku omaniku testi,¹¹¹ möönab raskusi, mis tekivad juhtimise faktori analüüsimisel. Juhendis mainitakse, et hargmaistes

¹⁰³ Majanduslik omanik on pool, kes kannab kulud ja võtab riskid, mis on seotud mittemateriaalse vara väljatöötamisega ning kellel on õigus saada sellelt varalt tulu. Väga sageli on seaduslik omanik ka majanduslik omanik, kuid kui mittemateriaalne vara ei ole õiguslikult kaitstud, on tegu valdavalt majandusliku omanikuga. Majanduslik omanik võib olla seadusliku omaniku suhtes ülimalt, kui ta on andnud märkimisväärse majandusliku või muu panuse asjakohase mittemateriaalse vara väljatöötamiseks.

¹⁰⁴ OECD Aruteluprojekt mittemateriaalse vara siirdehinna aspektide kohta, lg 47.

¹⁰⁵ Ibid. lg 30.

¹⁰⁶ Ibid. lg 37.

¹⁰⁷ Ibid. lõiked 54-55.

¹⁰⁸ Ibid. lg 37.

¹⁰⁹ Ibid. lg 54.

¹¹⁰ Ibid. lg 47.

¹¹¹ ÜRO juhendi lg. 5.3.2.2.24.

kontsernides teevad seotud ettevõtted koostööd, et juhtida terve hargmaise kontserni riske. Seetõttu on tegelik ja täpne riskide jaotus seotud ettevõtete vahel peaaegu võimatu just piisavalt täpse teabe puudumise tõttu.¹¹²

OECD ei tunnista seda raskust kauplemises arenguriikidega, mis on arusaadav, kuna arenenud riigid kasutavad juhtimise testi, et takistada tulu siirdamist kõrge maksumääraga riikidest alamehitatud madala maksumääraga või maksuvabadesse riikidesse. ÜRO aga sooviks seda kasutada, et ennetada tulusiirdeid tütarettevõtetest arenguriikides emaettevõttesse arenenud riikides. Seetõttu julgustab ÜRO juhend üldiselt arenguriikidel üle kontrollida, kas arenenud riikide emaettevõtete väited, et nemad juhivad tegevusi, mis tehakse tütarettevõtetes, vastavad tegelikkusele.¹¹³

Sama probleemi käsitlevad ka ÜRO juhendile lisatud Hiina ja India raportid. Nad ei nõustu, et juhtimise funktsiooni on võimalik täita distantsilt ja väidavad, et nende riikides asuvad tütarettevõtted peavad vastu võtma olulisi strateegilisi otsuseid, mis muudab välismaiste emaettevõtete väited India tütarettevõtte riskivaba olemuse kohta küsitavaks.¹¹⁴

Kui rääkida turunduslikust mittemateriaalsest varast, mida UNTPM soosib, siis ilmneb veel muidki erinevusi OECD ja ÜRO juhendi vahel.

ÜRO juhend analüüsib turundusliku mittemateriaalse vara tekkimist, öeldes, et selle tekkimisest saab rääkida siis, kui hargmaine ettevõtja siseneb oma tootega uuele turule läbi tütarettevõtte. Seetõttu on oluline jälgida ja analüüsida mittemateriaalse vara tekkimist turul, samuti selle seaduslikku omandiõigust ja õigust saada osa teenitud tulust. Üldiselt leitakse, et turu-uuringud, turu vajadustega sobivate toodete disain, reklaam, marketing ja müügiesituse strateegiad, müügiorganisatsioonid ja teenused ja diilerite ja müügi/komisjoniagentide võrgustikud võivad olenevalt iga juhtumi faktidest ja asjaoludest olla panuseks turundusliku mittemateriaalse vara loomisesse.¹¹⁵

OECD lähenemine turunduslikule mittemateriaalsele varale on range: kohalik tütarettevõtte, kes kannab kohalikul turul kauplemise kulud, ei loo tingimata mittemateriaalset vara, mis annaks

¹¹² Ibid lg 5.3.2.2.25.

¹¹³ Ibid. lg 5.3.2.2.24 (näited 1 ja 2).

¹¹⁴ Ibid lõiked 10.2.5.4 ja 10.3.4.

¹¹⁵ UNTPM lg. 5.3.2.5.6.

õiguse saada eraldi turuväärtuse põhimõtte kohast tulu.¹¹⁶ OECD ütleb, et turundusliku mittemateriaalse vara analüüs peab võtma arvesse mitte ainult kulusid, vaid ka seda, mil määral tütarettevõtte teostab seaduslikuks omanikuks olemist (kannab ja juhib riske ja kulusid, mis on seotud vara käigushoidmisega ja kaitseb oma õigust saada varast tulu) või siis *de facto* juhtimist turundusliku mittemateriaalse üle.

OECD aruteluprojekt hoiatab häguselt määratletud ja diferentseerimata turundusliku materiaalet vara aktsepteerimise eest.¹¹⁷ Teiste sõnadega kasutab OECD teatud testi, et näha, kas mittemateriaalne vara on majanduslikult oluline ning kas selle panus väärtuse loomisel on märkimisväärne ning kas see on piisavalt oluline koosmõjus muu materiaalse ja mittemateriaalse vara ja ärioperatsioonidega.

See test esindab riikide huve, kes ei ole tahtnud tunnistada turundusliku mittemateriaalse vara olemasolu ja väärtust,¹¹⁸ seega on OECD kehtestatud kõrgema lävendi turundusliku mittemateriaalse vara loomisele. Test on täitnud oma eesmärgi, kuna turunduslikku mittemateriaalset vara (siseriiklikus seadusandluses defineerituna) OECD reeglite kohaselt ei tunnistata.¹¹⁹ Vastupidiselt ÜRO juhend tunnistab ja soosib turunduslikku mittemateriaalset vara. Selle praktiline tulemus on, et vastavalt ÜRO juhendile on arenguriikide tütarettevõtet õigustatud saama osa turundusliku mittemateriaalse vara tulust (selmet saada kulupõhisel meetodil arvestatud tasu) kuna neid ei nähta riskivabade ettevõtetenä ja kuna nende tehtavad funktsioonid viivad turundusliku mittemateriaalse vara loomiseni.

3.3.3. Andmepäringud: kontserni globaalne kasumiaruanne ja riigis toimunud müügi osakaal globaalse müügi suhtes

UNTPM proovib lahendada andmete vähesuse või puudumise probleemi arenguriikides. Juhendi lõiked 8.6.6.2 ja 8.6.9, punkt 12 sätestavad, et riikide valitsused saavad hargmaistelt ettevõtjatelt nõuda teatud spetsiifilist teavet (kontserni konsolideeritud globaalset kasumiaruannet ja müügi osakaalu konkreetses riigis kogu kontserni müügi suhtes viie aasta kohta).

¹¹⁶ 2012. a. OECD aruteluprojekti lg 10.

¹¹⁷ Ibid. lg 11.

¹¹⁸ Wittendorff, J., *Shadowlands: the OECD on intangibles*, Tax notes international. - Falls Church. - Vol. 67 (2012), no. 10; lk 939.

¹¹⁹ Vt märkus 98.

Börsiettevõtted küll raporteerivad oma globaalset kasumit, kuid peamine probleem ettevõtete auditeerimisel on hargmaise ettevõtja suhteline kasum ja selle täpsed funktsioonid igas kohas, kus ta on registreeritud.

Hästiinformeeritud ja poliitiliselt kaalukate riikide maksuametid leiavad võimalusi, kuidas seda teavet hargmaistelt ettevõtjatelt kätte saada. Samas aga vähem informeeritud maksuametitel (tõenäoliselt arenguriikides) puudub sellele teabele juurdepääs, mis tekitab võimuasümmeetriat nii maksumaksjate kui ka arenenud riikide maksuametite suhtes. Lisaks lubab hetkel kehtiv süsteem mitte näidata konkreetset riigis toimunud tegevusest saadud kasumit. Et maksuplaneerimine muutub arenenud riikides järjest agressiivsemaks, võib see mõjutada arenguriikide maksustamisvõimalusi.¹²⁰

Ühe potentsiaalse lahendusena on Richard Murphy ja arenguriigid välja pakkunud riikide kaupa aruandluse.¹²¹ Nad leiavad, et kui turuväärtuse põhimõte võiks arenguriikides kunagi toimima hakata, siis see ei saaks toimuda ilma riigi kaupa aruandluse sisseviimiseta, sest need riigid vajavad analüüsiks andmeid, mida hetkel napib või mis puuduvad üldse.

Hargmaistelt ettevõtetelt konsolideeritud majandusaruannete ja müügi osakaalu nõudmine antud riigis toob UNTPM lähemale riikide kaupa aruandlusele. See samm annaks arenguriikidele võrdlusandmeid, mis loodetavasti aitavad kaasa turuväärtuse printsiibi rakendamisele. Nagu varasemalt mainitud on andmete puudus oluline takistus turuväärtuse põhimõtte rakendamisel, eelkõige Aafrika riikides.¹²²

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Hetkel kehtiva rahvusvahelise raamatupidamisstandardi kohaselt võivad hargmaised ettevõtjad esitada oma näitajad - tulu, makstud maksud, laenu jne – ühe kogusummana või summana piirkonna kaupa (nt Aafrika või Euroopa kohta). Nendest aruannetest ei ole võimalik välja lugeda iga riigi kohta käivaid andmeid. Riikide kaupa raamatupidamisaruanne nõuaks täielikku konsolideeritud kasumiaruannet iga jurisdiktsiooni kohta, kus hargmaine ettevõtte kaupleb.

¹²² Vt lisaks Tax Research Network-võrgustiku lehel toodud riikide kaupa aruandluse analüüsi: <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2012/05/02/why-you-have-to-support-country-by-country-reporting-now-my-speech-this-morning/> (20.12.2012).

Kokkuvõte

Bakalaureusetöö sissejuhatuses esitati kaks küsimust: kas ÜRO siirdehinnajuhendil õnnestub leida lahendus, mis vastab arenguriikide huvidele ja kas on võimalik, et see lahendus põhineb turuväärtuse põhimõttel. Kas uus rahvusvaheline kokkulepe on võimalik ja kas arenenud riigid nõustuvad jagama oma üleilmset maksutulu partneritega arenguriikidest?

ÜRO juhend põhineb eksplitsiitselt turuväärtuse põhimõttel ja OECD juhistel. Põhjalikum analüüs näitab aga, et see väide juhendis väljendab pigem poliitilist korrektsust. Juhendi väljatöötamisel peeti tuliseid vaidlusi selle üle, milliste riikide huvid juhendis peale jäävad, ning eelnõu lõplik versioon näitab, et arenguriigid ei võidelnud ilma asjata. Võrreldes eelnevate versioonidega kõnetab viimane eelnõu eelkõige arenguriikide maksuameteid, seades selgelt sihtgrupiks poliitikakujundajad ja maksuhaldurid ning annab pigem vähem juhtnööre hargmaistele ettevõtjatele. Lõplikust versioonist on välja jäetud ka eesmärk tagada investoritele kindlustunne. Kuigi juhend soosib turuväärtuse põhimõtet, ei rõhutata selles ülemäära sageli topeltmaksustamise vältimist, mis on valdav OECD juhistes. Siirdehinna määramise osas järgib juhend siiski funktsioonide, riskide ja kasutatud varade analüüsi, st tavalisi turuväärtuse põhimõttel põhinevaid meetodeid.

Hea näide arenguriikide huvide toetamisest on tehingute mittetunnistamist käsitlevad sätted. Siin on ÜRO kaugenenud OECD-st ja teinud tehingu mittetunnistamise lävendi madalamaks ning on laiendanud nende tingimuste loendit, mille korral võib tehingu tunnistamata jätta. Kui tehingu mittetunnistamine ei ole enam erandlik, siis võib spekuloida, et sellest järgmine samm arenguriikide huvide suunas oleks mittenõustumine OECD senise korraldusega lepingulise tulujaotuse respektseerimise kohta. Seda korraldust on palju kritiseeritud, eelkõige need, kes pooldavad valemil põhinevat tulujaotust. Hetkel kehtiv turuväärtuse põhimõttele toetuv siirdehindade kujundamine ja tulujaotus viib võidetavalt ebaõiglase tulemuseni, mis ei ole proportsionaalne muude majandusfaktoritega nagu tööjõud ja müük.

Mittemateriaalse vara küsimuste analüüsis on ÜRO otsustanud jääda üksmeelseks OECD-ga. Juhend keskendub juhtimisfunktsiooni analüüsile ja toetab arenguriike, aidates lahendada probleemi, kus arenenud riigid ei soovi näha arenguriikide tüarettevõtjaid juhtimisfunktsiooni kandjatena ja väldivad seeläbi neile suurema tuluosa jagamist. Mittemateriaalse vara kontekstis

annab juhend suurema eelise riskide ja kasutatud vara ees funktsioonidele. Tänu arenguriigi tütarettevõtete olulistele funktsioonidele tekib nendes turunduslik mittemateriaalne vara, millele neil tekib ka omandiõigus. Sellised sätted aitavad arenguriigi tütarettevõtetel ignoreerida lepingulisi sätteid, mis näevad tütarettevõtteid riskivabade ettevõtetena.

Nende arengute valguses on loogiline, et eelistatuks muutub jagatud kasumi meetod, mis tähendab, et arenguriikide tütarettevõtted saavad samuti osa kontserni jääkkasumist. ÜRO juhend muudab seega hargmaistel ettevõtetel keerulisemaks jätta arenguriikidesse ainult rutiinsete funktsioonide kasum.

Juhend lahendab osaliselt arenguriigi ettevõtjate andmete nappuse probleemi, sundides ettevõtjaid esitama grupi globaalset kasumiaruannet ja müügiandmeid iga riigi kohta globaalse müügiga võrreldes. See samm lähendab juhendit riigi kaupa aruandluse põhimõttele ning annab arenguriikidele rohkem andmeid, et panna turuväärtuse printsiip tööle väljaspool OECD-d. Teiste sõnadega on tehtud õiglane tehing: arenguriigid saavad võimaluse saada vajalikke andmeid ja turuväärtuse põhimõte on antud võimalus toimida.

Lühidalt öeldes on uus juhend olulisel määral võtnud arvesse arenguriikide huve. Kuigi turuväärtuse põhimõtet on juhendi koostamisel püütud painutada nii palju kui võimalik, ei ole see alati õnnestunud ja juhend distantseerub sellest kohati, luues ebakindluse, millele võiksid järgneda rahvusvahelised maksuvaidlused.

Teise küsimusena analüüsiti töös rahvusvahelise siirdehinna poliitika tulevikku, et näha, kas arenenud riigid on nõus jagama maksutulud arenguriikidega.

Turuväärtuse printsiibi paindlikkust on varem korduvalt proovile pandud, kuid praegune arenguriikide surve on võrreldamatu, sest nad eelistavad valemipõhist tulujaotust, mis annaks neile automaatselt suurema osa maksutulust.

Lõppkokkuvõttes nii nemad kui ka arenenud riigid on aru saanud, et maailmamajanduse tööshoidmiseks on vaja jõuda kokkuleppele. Tundub, et arenguriigid on andnud OECD-le võimaluse mõelda ja leida nende riikide seas kokkulepe, kui palju maksutulud on nad nõus ära andma vastutasuks selle eest, et enamus OECD põhimõtetest jääks muutumatuna püsima.

Siiski ei ole täna veel lõplikku tulemust. Hetkel on arenguriigid ja huvigrupid, kes on küll valemipõhise tulujaotuse süsteemi tulihingelised pooldajad, otsustanud toetada turuväärtuse põhimõtte kasutamist ja vaadata, kuivõrd see paindub. Kui ei paindu, siis jätkavad nad valemipõhise süsteemi edendamist. Siinkohal võib spekuloida, et riikide kaupa aruandluse sätte sissekirjutamisega on arenguriigid andnud turuväärtuse põhimõttele eluvõimaluse, lootes, et see toimib ka nende jaoks. Kui ei toimi, siis võib riikide kaupa aruandlus avada ukse ettevõtete ühisele konsolideeritud tulumaksubaasile, mis koos valemipõhise tulujaotusega on loogiline alternatiiv turuväärtuse põhimõttele. Kindlasti kohtaks selline areng enamiku arenenud riikide vastupanu, olenemata sellest, et seda pooldavad juba mitu Euroopa Liidu liikmesriiki.

Tundub, et ka OECD muudab pikkamisi oma retoorikat. 2012. aasta suvel tunnistas ta, et nende siirdehindade määramise juhend on liiga keeruline ning vajab lihtsustamist ning, mis kõige olulisem, et OECD turuväärtuse põhimõtte siirdehindade määramiseks hargmaistes kontsernides ei ole ainus olemasolev viis.

Olenemata sellest, kas aja möödudes jääb domineerima turuväärtuse põhimõtte või valemil põhinev tulujaotus, on uue konsensuse leidmine möödapääsmatu. Arenguriike on palju ja nende surve tugev. OECD tunnistas, et praegune süsteem ei toimi väga hästi ning kui ei leita konsensust arengu- ja arenenud riikide vahel, siis hargmaised ettevõtjad ja nende residentsusriigid võivad olla kindlad, et arenguriikide maksuametid võtavad palju agressiivsema hoiaku nende suhtes, halvendades nende väljavaateid olulistel arenguriikide turgudel.

Resume

This thesis with a heading “United Nations Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries proper protection for the tax bases of the developing countries?” started off with two questions: whether the U.N. transfer pricing manual would manage to provide a solution that would finally meet the interests of developing countries and whether it would be possible to maintain the arm's length principle as its central pillar. It was also asked, whether it would be possible to forge a new international consensus and would the developed countries agree to share the global tax revenue with their counterparts from developing world.

The U.N. manual explicitly endorses the arm's length principle and draws on the OECD guidelines. However, further analysis shows that it is stated there partly for the reason of political correctness. The debates over whose interests will dominate in the manual were heated, yet the result, the final draft, leaves an impression of an unsung success of developing countries. We can see that the final draft is more focused on supporting tax authorities rather than providing guidance to multinationals, as it states its audience being policy makers and administrators. The final draft was purged of erstwhile references intended to reassure investors. Although the manual affirms the Arm's length principle (hereinafter “ALP”), there is less emphasis on avoiding double taxation than we see in the OECD guidelines. However, as regards the transfer pricing analysis, the manual generally stays with evaluation based on the functions performed, risks assumed, and assets used, i.e. the usual procedures used for the arm's length principle.

A prime example here is the issue of disregarding the transactions by tax authorities, where the U.N. has distanced itself from the OECD in that it has lowered the threshold for transactions to be disregarded and expanded the list of conditions which could trigger it. Removing the exceptional character of the disregarding could suggest opening the door to undermining the wider OECD principle that contractual allocations should be respected. The centrality of respecting of contracts had been much criticised, in particular by the supporters of the formulary apportionment, because under the current transfer pricing law the ALP-based transfer pricing practices can lead to an allegedly unfair income disproportionate to other economic factors, such as labour or sales.

In the analysis of the intangibles the U.N. has stayed in line with the OECD. It has focused on the problem of control and supported the developing countries in creating legal means to shift the control away from developed countries. Moreover it has stressed functions at the expense of risks and assets. Functions performed may cause marketing intangibles to be developed and owned by subsidiaries in developing countries and contractual terms relieving subsidiaries from business risks to be dismissed.

All in all, these factors may mean that the profit split method is often considered to be the best method, whereby subsidiaries in developing countries more easily may also get a share in residual returns. The U.N. manual thus makes it more difficult for multinational enterprises to get away with just leaving a routine return in developing countries.

The manual provides a partial solution to the shortage of data about the multinationals in the developing countries, by making MNEs to present group global profit and loss statement and ratio of taxpayer's sales towards global sales. This should be seen against the background of country-by-country reporting benefits. It is a first step towards giving the developing countries more information in order to conduct arm's length pricing work outside the OECD. In other words, there has been a fair trade-off: data requests by developing countries have been included the arm's length principle has been given a chance to function.

To sum up, the new manual has indeed managed to take into account the interests of the developing countries. Although it has tried its best to stay within the ambit of ALP exploiting its flexibility, it has chosen in certain aspects to depart from it, thus creating uncertainty paving the way for international tax disputes.

Secondly, the thesis was looking at the future of the international transfer pricing in order to see whether a possible new consensus regarding sharing taxing rights with the developing countries was emerging.

The arm's length had been stretched in various directions before but now it suffered a frontal attack from the developing countries that would have preferred the formulary apportionment, which would have given them automatically a bigger slice of the cake. In the end, however, both they and the developed world have seen a need to reach a compromise in order to guarantee the

functioning of the world economy. It seems that the developing countries have given the OECD a chance to think and find a consensus within it as to how much tax cake are they willing to give away if they still want to maintain a status quo in considerable part of the regulation.

However, the outcome still remains undecided. Presently, the developing countries and interest groups, although advocating strongly the formulary apportionment, have decided to pursue the arm's length principle and see how much it stretches. If it will not, then they will continue pressing for the formulary apportionment. My guess is that by inserting a stipulation similar to the country-by-country reporting, the developing countries have given the ALP a chance, hoping that it would also work for them. Should it not, then country-by-country reporting could lay the foundation for a Common Consolidated Corporate Tax Base – which, with unitary apportionment, is a logical alternative to arm's length pricing. However, this would certainly meet with opposition from a majority of the developed countries – regardless of the first steps taken in this direction by a number of the Member States of the European Union.

The OECD seems to be backtracking as well, as in summer 2012 it admitted that their transfer pricing guidelines were too complex and needed simplification, and, crucially, that the OECD's arm's length method for determining cross-border transactions inside multinational groups was not the only tool in the toolbox.

In one way or another, the new consensus has to be reached – the developing countries are numerous and exercising strong pressure, the OECD admits that the present system does not work well and finally, if the consensus between the developing and developed countries will not be reached, then the multinationals and their countries of residence can be sure that the tax authorities in many developing countries will adopt a much more aggressive posture towards them, thus harming their perspectives at those markets.

Lühendid

ALP	Turuväärtuse põhimõte (Arm's Length Principle)
APA	Siirdehinna eelkokkulepe (Advance Pricing Agreement)
BRIC-riigid	Brasiilia, Venemaa, India, Hiina
ECOSOC	ÜRO Majandus- ja Sotsiaalkomitee (Economic and Social Council of the U.N.)
OECD TPG	OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhaldurile (OECD Transfer Pricing Guidelines)
OECD	Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (Organization for Economic Cooperation and Development)
TMS	Tulumaksuseadus
UNTPM	ÜRO siirdehinna määramise praktiline juhend arenguriikidele (United Nations Transfer Pricing Manual for Developing Countries)
VVO	Valitsusväline organisatsioon
ÜRO	Ühendatud Rahvaste Organisatsioon

Kasutatud kirjandus

Õigusaktid

Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhaldurile, rahanduskomisjoni raport, kehtiv alates 1. juulist 1995. OECD, Pariis.
Arvutivõrgus: http://www.emta.ee/public/OECD_TP_tolge_050120071.pdf (19.05.2013)

Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Arvutivõrgus:
http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm (27.03.2013)

Rahandusministri 10.11.2006 määrus nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid“ – RTL 2006, 81, 1506.

Rahandusministri 29.12.1999 määrus nr 120 "Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine" RTL 2000, 1,2.

Tulumaksuseaduse muutmise seadus. – RT I 1995, 90, 1587.

Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiastutuste seaduse muutmise seadus. – RT I 2006, 28, 208.

Kirjandus

Ablet, L.G., *The UN practical manual on transfer pricing for developing countries: should it depart from the OECD Transfer Pricing Guidelines?*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 19 (2012), no. 1 ; lk. 8-35.

Andrus, J.L., Bennett, M.C. Silberztein, C. *The arm's-length principle and developing economies*, Tax management transfer pricing report. - Arlington. - Vol. 20 (2011), no. 12 ; lk. 495-503.

Duhig, C., Konieniewski, D., How Apple Sidesteps Billions in Taxes, New York Times, April 28, 2012 Arvutivõrgus: <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=1&r=3> .(19.05.2013).

Durst, M. C., *It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws*, Tax Analysts January 18, 2010 lk. 247-256.

Durst, M. C., *Making Transfer Pricing Work for Developing Countries*, Tax notes international. - Falls Church. - Vol. 60 (2010), no. 11 ; lk. 851-854.

Durst, M. C., *Pragmatic Transfer Pricing for Developing Countries*, Tax Analysts, December 13, 2010, lk. 851-855.

Durst, M. C., *The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal For Simplification*, Tax Analysts, January 9, 2012, lk. 243-251.

Durst, M. C., *The Two Worlds of Transfer Pricing Policymaking*, Tax Analysts, January 24, 2011 lk. 443-447.

Durst, Michael C.; Culbertson, Robert E., *Clearing Away the Sand: Retrospective Methods and Prospective Documentation in Transfer Pricing Today* Tax Law Review, Vol. 57, Issue 1 (Fall 2003), lk. 37-136.

Falcao, T., *Brazil's Approach to Transfer Pricing: A Viable Alternative to the Status Quo?* Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20 No. 20, 2/23/2012.

Falcao, T., *Contributing a developing country's perspective to International taxation: United Nations tender for development of a transfer pricing manual*, Intertax –Alphen ad den Rijn vol 38 (2010), no 10 lk. 502-508.

Gill, S., *Intangibles and transfer pricing: the perils faced by multinationals in India*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 18 (2011), no. 1 ; lk. 47-56.

Hamaekers, H.M.A.L., *Arm's length - how long?* International and comparative taxation : essays in honour of Klaus Vogel. - (2002) ; lk. 29-52.

Hamaekers, H.M.A.L., *The arm's length principle and the role of comparables*, Bulletin for International fiscal documentation, Amsterdam Vol 46 (1992) no 12; lk. 602-608.

Hearson, M. *Transfer pricing: a developing issue*, Transfer pricing international journal. - London. - Vol. 12 (2011), no. 10 (December) ; lk. 4-6.

Kobetsky, M., *Transfer pricing measures and emerging developing economies*, Asia-Pacific tax bulletin. - Amsterdam. - Vol. 14 (2008), no. 5 ; lk. 363-377.

Langbein, S.I., *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, Tax Notes – Arlington Vol 30 (1986), no 7, lk. 625-681.

Lee A. Sheppard, *Is Transfer Pricing Worth Salvaging?*, Tax Analysts 2012 July 30, 2012, lk 467-477.

Lehis, L., Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Lisaköide. Tartu: Casus 2001.

Lennard, M., *Update on the United Nations Asia-Pacific tax bulletin*. - Amsterdam. - Vol. 18 (2012), no. 2 ; lk. 96-100.

Lerner, D. Pinnock, S., *Exchange of information to become a key element in multilateral cooperation*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 18 (2011), no. 6 ; lk. 393-396.

McIntyre, M., *Challenging the Status Quo: The Case for Combined Reporting*, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20 No. 22, 3/22/2012.

McNair, D., Dottey, Cobham, A., *Transfer Pricing and the Taxing Rights of the Developing Countries*, Arvutivõrgus: http://www.christianaid.org.uk/images/CA_OP_Taxing_Rights.pdf (27.03.2013).

Miller, K., Lerner, D., *Practical application of transactional profit methods : South Africa*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 7 (2000), no. 5 ; lk. 193-197.

Nyamori, B., *An analysis of Kenya's transfer pricing regime*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 19 (2012), no. 2 ; lk. 153-160.

Ostwal, T.P., *Transfer Pricing in Developing Countries*. p. 52 arvutivõrgus http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TP_in_developing_countries.pdf (27.03.2013).

Owens, J., *Income Allocation in the 21st Century: the End of Transfer Pricing? Should the Arm's Length Principle Retire?* ITPJ May/June 2005, lk. 99-102.

Patel, V.T. Athavale, R.S., *The evolution of transfer pricing jurisprudence in India*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 17 (2010), no. 6 ; lk. 402-416.

Reuven S. Avi-Yonah, Benshalom, I., *Formulary Apportionment – Myths and Prospects*, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper no 221, October 2010.

Reuven S. Avi-Yonah., *The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, Virginia law review. - Vol. 15 (Summer 1995), no. 1 ; lk. 89-159.

Rosso Alba, C., Lozano, M. *Transfer pricing analysis for developing countries : reviewing market data*, Tax notes international. - Falls Church. - Vol. 55 (2009), no. 12 ; lk. 1039-1043.

Sheppard, L., *Transfer pricing is the leading edge of what is wrong with international tax*, Tax Analysts 2012, lk. 467-476.

Valkenklaau, N., Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. Maksumaksja 2010, nr 11. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1148>. (19.05.2013)

Wittendorff, J., *U.N. Transfer Pricing Manual — The Choice Between International Consistency and Conflict*, Tax notes international. - Falls Church. – November 5, 2012; lk. 569-576.

Wittendorff, J., *Shadowlands': the OECD on intangibles*, Tax notes international. - Falls Church. - Vol. 67 (2012), no. 10 ; lk. 935-952.

Xu, Q., *China: new advance pricing agreement procedure*, International transfer pricing journal. - Amsterdam. - Vol. 12 (2005), no. 2 ; lk. 69-72.

Muud materjalid

August 2011 : The rise of UN for transfer pricing issue in developing countries, Arvutivõrgus: <http://www.cosmos-international.co.jp/english/index.html> (27.12.2012).

Euroopa Parlamendi resolutsiooni ettepanek maksupettusest, maksudest kõrvalehoidumise ja maksuparadiiside vastase võitluse kohta. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&mode=XML&reference=A7-2013-162&language=ET>. (19.05.2013)

Euroopa Parlamendi Sotsiaaldemokraatide ja Demokraatide Progressiivse Alliansi fraktsiooni aruanne. Arvutivõrgus:

http://www.socialistsanddemocrats.eu/gpes/media3/documents/3842_EN_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf (18.05.2013).

Illicit Financial Flows from Africa, Arvutivõrgus:

http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/documents/reports/gfi_africareport_web.pdf (27.12.2012).

India Finantsministeeriumi kiri ÜRO-le 12. marts 2012. Arvutivõrgus:

<http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/LetterIndia.pdf> (27.12.2012).

OECD Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Arvutivõrgus:

<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/50526258.pdf> (27.12.2012).

OECD Informal Task Force on Tax and Development, Arvutivõrgus:

<http://www.oecd.org/dac/governanceanddevelopment/theoecdinformaltaskforceontaxanddevelopment.htm> (27.12.2012).

Report of the UN Transfer Pricing Conference 11-12 July, 2011, Arvutivõrgus:

www.un.org/esa/ffd/2011_TP-REport_Meeting7-8June.pdf (21.04.2013).

Report on Illicit Financial Flows from Developing Countries 2002-2006, Arvutivõrgus:

<http://www.gfintegrity.org/storage/gfip/economist%20-%20final%20version%201-2-09.pdf> (27.12.2012).

Tax Justice Network-võrgustiku veebileht

http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?client=1&lang=1&parent=91&subid=91&idcat=139&idart=250 (7.05.2013)

Tax Research Network-võrgustiku veebileht Arvutivõrgus: taxresearch.org.uk (7.05.2013)

Transfer Pricing and Developing Countries (Final report 2012), Arvutivõrgus:

http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/documents/transfer-pricing-study_en.pdf (20.04.2013).

Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu
22. mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. lk 5. Arvutivõrgus:
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf (9.05.2013).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Jana Tali

(sünnikuupäev: 15.04.1977)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„ÜRO siirdehindade mudelregulatsioon arenguriikidele – kas vääriline kaitse arenguriikide maksubaasile?“,

mille juhendaja on dr. iur. Lasse Lehis,

reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 20.05.2013